محاسبة الشركات
" قطاع خاص "

شركات أشخاص

شركات أموال

دكتور
سمير أبو الفتوح صالح
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

دكتور
كمال عبد السلام على حسن
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

١٩٩٥

مقدمة :

تعتبر المنشآت الاقتصادية بصفة عامة كائنات حية لها ما للكائنات الحية من مراحل تطور منذ لحظة ولادتها حتى لحظة انقضائها وانتهاء أجلها . كذلك فإن لهذه المنشآت جوانب تمس كيانها وتبرز شخصيتها ، كما هو الحال بالنسبة للكائن الحى . وتمر المنشآت الاقتصادية خلال فترة حياتها بمراحل أربعة هى : التكوين ، النمو ، وكذلك مرحلة حدوث بعض التغيرات فى شكل المنشأة وهيكلها ، وأخيرا انقضاء المنشأة وإنتهاء حياتها . أما بالنسبة للجوانب الأساسية التى تمس كيان المنشأة وتبرز شخصيتها فإنها تتمثل فى ثلاثة جوانب أساسية هى الجانب القانونى والجانب الإدارى والجانب المحاسبى .

وتؤثر هذه الجوانب الثلاثة وتتأثر بمراحل تطور حياة لمنشأة بحيث يكون لكل مرحلة جوانبها الثلاثة التى تؤثر فيها وتتأثر بها .

ويبحث هذا الكتاب فى الكيفية التى يتم بها تطبيق أصول المحاسبة المالية على المشاكل المتنوعة والمميزة فى شركات القطاع الخاص (أشخاص وأموال) .

ولقد لجأنا عند تطبيق هذه القواعد - الى المشاكل المختلفة التى عالجناها فى هذا الكتاب - الى التبسيط بقدر المستطاع ، كما حاولنا بقدر الإمكان أن نلقى الضوء على بعض النواحى القانونية الضرورية لتفهم مشاكل هذه الشركات حتى تأتى المعالجة المحاسبية متفقة مع القانون .

ونرجو أن نكون قد وفقنا فى معالجة وعرض موضوعات الكتاب بما يجعل منه مرجعا علميا شاملا يستفيد منه الطالب والمحاسب على حد سواء .

وأخيرا لنا كلمة وفاء وتقدير للجيل الذى سبقنا فى الكتابة فى موضوع محاسبة الشركات .

والله ولى التوفيق ، ، ،

المؤلفان

المنصورة فى أول أكتوبر ١٩٩٤

تقديم محاسبة الشركات فى القطاع الخاص

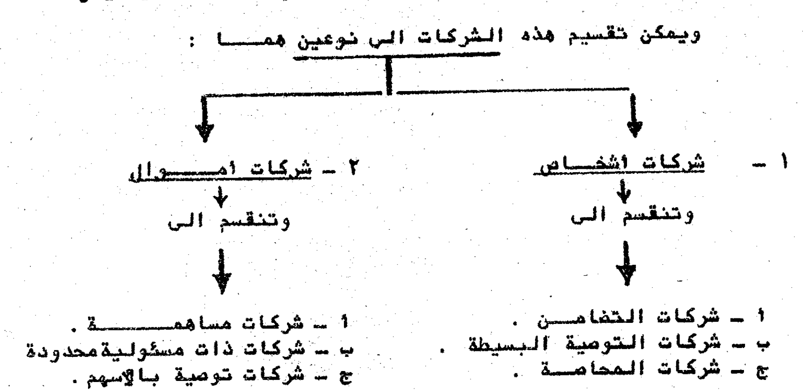
ادى التطور الاقتصادى فى المجتمعات الحديثة الى عجز امـــوال المشروعات الفردية عن مزاولة جوانب كثيرة فى النشاط الاقتصادى لهذه المجتمعات لذلك ظهرت الشركات الصناعية والتجارية باشكالها المتعددة

وقد اخذت هذه الشركات فى بداية الامر شكل شركات الاشخاص التى تقوم على العلاقات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء .

وعندما تبين أن العلاقة الشخصية التى تقوم عليها شركـــــات الاشخاص - تضامن اوتوصية - قد تكون عائقافى سبيل تجميع راس المال اللازم للقيام بالمشروعات التى يستلزم طبيعة نشاطها راس مال ضخـم بدأت تظهر وتتبلور فكرة " امكانية تداول حصص راس المال " ومــن هنا ظهرت الشركات المساهمة .

ورغم هذا التطور فكل انواع الشركات المشار اليها لاتـــزال تزاول نشاطها كل فى حدود امكانياته ولم يقض احداها على الآخر .

ويمكن تقسيم هذه الشركات الى نوعين همـــا :



وتشترك جميع شركات الاشخاص فى انها تقوم اساسا على الاعتبار الشخصى والثقة المتبادلة بين الشركاء بخلاف شركات الاموال التـــى لاتعتمد فى تكوينها على هذه الاعتبارات .

ونرى لزاما علينا قبل عرض المشاكل المحاسبية الخاصـــــة بشركات الاشخاص ان نبين فى عجالة ومن خلال هذه المقدمة ، التكييـف القانونى والمحاسبى لهذه الشركات .

التكييف القانوني والمحاسبي لشركات الأشخاص :

أولا : التكييف القانوني لشركات الاشخاص :

يعرف القانون المدني في المادة ٥٠٥ الشركة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان او اكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال او عمل لاقتسام ماقد ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة.

مما سبق يتضح أن الشركة تقوم اساسا على العقد الذى يبرمه الشركاء ، لذا يلزم أن تتوافر فيه الاركان العامة لعقد الشركة وهي :

(١) الرضا :
وهو القبول بالاختيار التام الخالي عن شائبة الإكراه والغلط والتدليس .

(٢) الاهلية :
حيث يلزم أن يكون الشريك ذا أهلية كاملة ، ولذا لايمكن للقاصر ولا للمحجور عليه لسفه أو جنون أو عته أوغفلة أن يكون شريكا.

(٣) المحل :
أن يكون موضوع الإلتزام أو محله الذى ينشأ عن عقد الشركة ممكنا وجائزا قانونيا .

(٤) السبب :
ويلزم أن يكون سبب الشركة أو موضوعها جائزاقانونا فلا يكون منافيا للاداب العامة أو ضد النظام العام .

ويتطلب القانون فوق ماتقدم من الاركان العامةشروطا خاصة لانعقاد عقد الشركة وهي :

(١) أن يكون هناك اكثر من شريك .

(٢) أن يقدم كل شريك حصة من مال (مال نقدى أوعيني أو حقا معنويا كاصل من الاصول الملموسة كالشهرة والعلامات التجارية ....) أو عمل أو من عمل ، والعمل الذى يصح اعتباره حصة في الشركة هو العمل الفني كالخبرة الهندسية او الخبرة التجارية .

(٣) أن يقتسم الشركاء جميعا الارباح والخسائر ، اذ أن الشركة تقوم اساسا على المخاطرة برأس المال في مشروع اقتصادى مع اقتسام مايترتب على هذه المخاطرة من ربح أو خسارة ، وطبقا لما تقدم لايجوز - قانونا - اشتمال عقد الشركة على مايطلق عليه "شرط الاسد" فاذا نص في عقد الشركة مثلا على عدم اشتراك شريك او اكثر في ارباح الشركة (أو خسائرها)فانه فانه يترتب على ذلك بطلان الشركة . وبالنسبة للشريك بالعمل يجوز الاتفاق على عدم تحمله بنصيب من الخسائر بشرط الايشتمل عقد الشركة على تحديد مقابل أو اجر من عمله .

آثار عقد الشركة :

يترتب على عقد الشركة نوعين من الاثار القانونية هي:

(١) يخلق العقد شخصا إعتباريا وكيانا قانونيا مستقلا للشركة عن كيان الشركاء،ويؤكد ذلك ماجاء بالمادة ٥٠٦ /١ مدني "تعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا اعتباريا"،ويقصد بتمتع الشركات بالشخصية الاعتبارية قدرتها على ان تكون لها حياة قانونية اى ان تكسب حقوقا وتلتزم بواجبات فيصبح لها وجود خاص وحياة مستقلة عن حياة الاعضاء ومالية غيرمختلطة بمالية الاعضاء وعليها التزامات غير التزامات الاعضاء ،وتعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا اعتباريا ولكن لايحتج بهذه الشخصية على الغير الا بعد استيفاء اجراءات النشر التى يقررها القانون ، ومع ذلك للغير اذا لم تقم الشركة باجراءات النشر المقررة ان يتمسك بشخصيتها .

(٢) ينشىء العقد حقوقا والتزامات للشركاء قبل الشركة .

أنواع شركات الاشخاص :

تنقسم هذه الشركات الى انواع ثلاثة هى:

(١) **شركات التضامن :**

وهى الشركات التى يكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن سداد التزامات الشركة ، المسئولية التضامنية لاتقتصرعلى حصص الشركاء فى راس المال وانما تتعداها الى اموالهم الخاصة .

(٢) **شركات التوصية البسيطة :**

ويتضمن هذا النوع من الشركات فريقين من الشركاء :

أ - شركاء متضامنون : مسئوليتهم تضامنية وغير محدودة كما هوالحال فى شركات التضامن .

ب - شركاء موصون : مسئوليتهم محدودة ومحددة بمقدار حصصهم فى راس مال الشركة .

(٣) **شركات المحاصة :**

وهى شركات ليس لها وجود قانونى بسبب كونهامستترة لايعلم الغير بوجودها ،وتقوم هذه الشركات بصفة مؤقتةللقيام بمخاطرة معينة ، وتنتهى بانتهائها وتوزيع الارباح المترتبة عليها بين الشركاء .

أنواع الشركات فى الفقه الاسلامى

تعريف الشركة فى الفقه الاسلامى :

يعرف الفقهاء المسلمون الشركة بانها عبارة عن تعاقد بين اثنين أو أكثر على العمل للكسب بواسطة الاموال أو الاعمال أو الوجاهة ليكون الغنم بالعزم (١) بينهم حسب الاتفاق المشروع (٢) .

* شروط عقد الشركة فى الاسلام :

وضع الإسلام اسس التعامل فى النشاط التجارى ،ونظرا لان الشركة لاتبنى الا على تعاقد مشروع بين اثنين أو اكثر ، فقد بين الإسلام شروط العقد وحث على احترام هذا العقد وحدد الشروط اللآزمةلعقدالشركة وهى:

١- أن يكون التصرف المعقود عليه عقد الشركةقابلا للوكالة ، ليكون مايستفاد بالتصرف مشتركا بينهم ويكون للشركة معنى الوكالة .
٢- أن يكون الربح معلوم القدر ، فان كان مجهولا تفسد الشركة ، والجهالة المميزة هى التى تؤدى الى نزاع بين الشركاء .
٣- ان يكون الربح جزءا شائعا فى الجملة لامعينا بمقدار ، فيجوزأن يكون الثلث ولايجوز أن يكون الف درهم .
٤- يشترط العلم بمقدار رأس المال عند العقد ولايحتسب أية أرباح الااذا كان رأس المال سليما بعدالتقليب(دوران رأس المال).
٥- يشترط حضورالمال عندالمشاركة ،فلاتصح الشركة بمال غائب أو دين
٦- غرض الشركةهوكل ما أجازه الشرع،وان لم يجزه فلاتجوزالشركةفيه
٧- الشركة من العقود الجائزة شرعا ،والاركان الموضوعية فى العقد هى التراضى والاهلية والمحل والسبب ، وأجمع الفقهاء على أن الحـــد الادنى للشركاء هو شريكان ولاحد للاكثرين .
٨- الاصل أن يكون التصرف أو الادارة والرقابة لجميع الشركاء ،وعلى الشريك أن يبذل من العناية فى تدبير مصالح الشركة مايبذلةفى تدبيرمصلحتة أما المديرفهوأمين فى المال يتصرف لمصلحة الشركة ، واذاتعدى(أخطأ)الامين ضمن (دفع تعويض)ما أتلفةمن اموال الشركة
٩- يرجع فساد عقد الشركة الى الضرر (لاضرر ولاضرار)أو جهالـــة المفضية الى النزاع ،أوالى مالايجوز فيه التوكيل ،والمسلمون عند شروطهم وتنعقد الشركة على عادة التجار أو الصناع .

* للشركة شخصية معنوية (ذمة مستقلة) مستقلة عن الشركاء :

١- يصبح مايقدمه الشركاء من الحصص النقدية والعينية داخلا فى ذمة الشركة وملكا لها ، ويتجرد الشريك من حصته المقدمة .
٢- تصبح ذمة الشركة موضوع الضمان العام لدائنيها ، ولهذا يصبح لدائنى الشركةحق مباشرعلى مال الشركةيستوفون منةحقوقهم دون أن يزاحمهم الدائنون الشخصيون للشركاءمادامت الشركة قائمة.

---

(١) الغنم أى الربح والعزم تعنى الخسارة والوجاهة يقصد بهاالثقة فى الافراد .
(٢) الشيخ احمد ابو الفتح ،المعاملات فى الاسلام ،القاهرة ،الجـــزء الثانى ، ص ٤٦٦ .

٣- لايقع المقاصة بين دين خاص على الشريك ودين للشركة على هذا الفرد .
٤- قد ينص في عقد الشركة على انقضاء الشركة اذا بلغ في المال نسبة معينة او بعد فترة معينة ،فهذا صحيح شرعا وقانونا ،اما في الشرع لان المسلمون عند شروطهم ،واما في القانون لان العقد شريعة المتعاقدين .
٥- اذا كان للشركة ديون او عليها التزامات ولم تتمكن من الاستمرار في عملها ، يجوز ان يستوفي كل شريك حقه في الدين بعد سداد الالتزامات .

انواع الشركات في الفقه الاسلامي (١):

يقسم الفقهاء المسلمون الشركات الى انواع مختلفة ومن عدة نواحي ،فبينما يقسم الحنفية الشركات الى ثلاثة انواع ، وهي شركات اموال وشركات اعمال وشركات وجوه ، ثم تبوب كل من هذة الانواع الثلاثة الى شركات مفاوضة وشركات عنان ، فان جمهور الفقهاء يقسمون الشركات الى شركات اموال وشركات اشخاص وشركات مضاربة ، حيث ان النوع الثالث يضم خليطا من شركات الاموال وشركات الاشخاص .
وفيما يلي تبويب للشركات في الفكر الاسلامي :

اولا : شركات الامـــــوال :

يعرف الفقهاء شركة الاموال بانها الشركة التي يتراضى فيها اثنين او اكثر على ان يشترك كل منهم بمبلغ معين في راس المال للتجارة على ان يكون الربح او الخسارة بينهما ، اى ان المشاركة في هذا النظام تكون في الاصل (راس المال)والفضل (الربح) (٢) .
ويقسم الفقهاء هذة الشركات الى مايلي :

ا - شركة المفاوضـــــة :

ويتم فيها المساواة بين الشركاء من جميع النواحي ،سواء كانت تصرفا او دينا او مالا او ربحا ،وسميت (مفاوضة)لان كل شريك قدفوض الآخر في حضوره او غيابه وبالتالي فانه يلتزم بما يعمله شريكه ويتحمل مسئولية اعماله .

ب - شركة عنـــــان :

وهي شركة بين اثنين او اكثر يشتركون في مال وعمل ،وتكون حصص راس المال والربح معلومة ،وفي هذة الحالة قد تختلف نسبة الربح بين الشركاء عن نسبة راس المال لكل منهم ،وسميت هذه الشركة (عنان) لانها تقع على حسب مايعن للشركاء من تجاوزات في جميع انواع التجارة ،فبينما تكون في الصناعة او التجارة أو الزراعة فانها ايضا قد تتضمن فروقا بين نسب راس المال او الربح او السلطة في الادارة .

---

(١) د. محمد كمال عطية ،محاسبة الشركات في النظام الاسلامي ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٥٦ — ٦٤ .
(٢) القاضي عبد الوهاب بن محمد السماوى ،التعامل في الإسلام ، صنعاء ١٣٩٩ هـ ، ص ٢٨ .

العلاقة التعاقدية بين صاحب المال والمضارب في المذاهب الاربعة :

يمكن تصوير هذه العلاقة على النحو التالـــــي:

١- المضارب في مركز **الامين** عندما يستلم راس المال وقبل البدء في العمل .
٢- المضارب في مركز **الوكيل** عندما يبدا في العمل ، لانه يقوم مقام صاحب راس المال في حدود السلطة المخولة له في العقد.
٣- اذا ربحت الشركة فان الوكيل يكون له نصيب محدد باعتباره **شريكا** .
٤- اذا خسرت الشركة يكون الوكيل في حكم **الاجير** والخسارة كلهامن نصيب صاحب المال دون أن يحصل الوكيل على أجر مقابل عمله .
٥- يعتبر المضارب **مخطئا** اذا خالف شروط العقد ، وفي هذه الحالة يتحمل مسئولية تصرفاته في الخسائر .
٦- المضارب باعتباره **متصرفا** له الحق ان يبيع ويشترى ، ويقبض ايرادات الشركة ويدفع التزاماتها ، ويستخدم موظفين في اعمال الشركة .
٧- اذا ذكر في العقد أن الربح بالكامل من نصيب المضارب ، فان الصفقة تكون بمثابة قرض ويكون العامل مقترضا وبذلك يكون المضارب هو المسئول عن الخسائر بالكامل .
٨- اذا اشترط أن كل الربح من نصيب صاحب راس المال ، فان هذا يعتبر بمثابة عقد اجارة ويكون العامل **اجيرا** ويتحمل صاحب المال جميع مصروفات هذه الصفقة بما فيها اتعاب المضارب

ونظرا لان شركات المضاربة يمكن أن يزاولها اثنان او اكثر ، كما يمكن أن تشترك فيها جماعات أو شركات ، كما يمكن للشركاء اعادة المضاربة مع آخرين ،فان هذه الشركات تناسب البنوك الإسلامية للقضاء على الفوائد الربوية .

ومن الجدير بالذكر أن فقهاء المسلمين يطلقون شركات الاشخاص على الشركات التى يكون فيها الاعتبار الاول على العنصر الشخصي الذى يقوم بتنمية ماله ، اما شركات الاموال فهى الشركات التى تعتمد على تمويل مالى من الشركاء ، وبذلك فان شركة المضاربة هى شركة اشخاص بالنسبة للمضارب لانه له حق التصرف فى الشركة ،ولكن شركة المضاربة بالنسبة لرب المال هى شركة مال باعتباره لايتصرف فى الشركة .

الطبيعى فقط هو محل الحق، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الاموال فى الشركة حيث أن هناك فارقا جوهريا بين ملاك المشروع فالفريق الاول فقط هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية اما الثانى فتربطه بالمشروع علاقة الدائنية والمديونية.

وعليه نجد أن مفهوم الخصوم يقتصر على المطلوبات أى التزامات الشركة قبل الغير . وبناء عليه تكون معادلة الميزانية على الوجه التالى :

الاصول = الخصوم + حقوق الملكية

ب - الهدف: OPJECTIVE

فالهدف هنا هو تحقيق اكبر ربح ممكن لاصحاب المشروع وادارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف.

وما دام جوهر المشروع هو العلاقة التعاقدية بين ملاكه الذين يمتلكون الاصول ويديرون المشروع أو على الاقل يرسمون سياسته من أجل تحقيق مصلحتهم الذاتية ، فمن الطبيعى أن تتأثر الفروض المنطقية والمبادىء العلمية التى تكون نظرية المحاسبة بوجهة نظر أصحاب المشروع .

وبناءعلى ماتقدم فانه عند قياس الربح فان المهمة الاساسية للمحاسب تكون قياس الربح الذى يستطيع الشركاء توزيعه فيما بينهم دون أهمية لقياس ربح الشركة كوحدة اقتصادية أو شخصية مستقلة . وبالتالى ليس هناك مايستدعى التفرقة بين ايرادات النشاط الجارى من جهة والايرادات غير الذاتية والعرضية من جهة اخرى . كما أنه ليس من الضرورى التفرقة بين النفقة والخسارة لانها ذو تأثير واحد فى مجال قياس الربح القابل للتوزيع .

جـ - الذمة المالية :

حيث أن الشركة - طبقا لهذه الشركة - ليس لها شخصية فانها لاتكون محل حق أو التزام ، وبعبارة اخرى ليست لها ذمة مالية ، ومن ثم فان أصول الشركة تكون مملوكة للشركاء ملكية مشتركة ، كما أنهم يكونون مسؤولون عن التزامات الشركة حكمها فى ذلك حكم التزاماتهم الشخصية .

لذلك فان معادلة الميزانية تصبح كما يلى :

الاصـــــــول = الخصـــــــوم

ب - **الهـــــدف :**

ادى ظهور شركات المساهمة الى نشأة الادارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق مصلحة شخصية ممثلة فى اكبر ارباح ممكنة لاصحاب المشروع بل لتحقيق غرض اجتماعى وهو رفاهية المجتمع ممثلا فى أرباح مناسبة ومعقولة لاصحاب المشروع واجور عادلة للعمال ، وسلعة جيدة للمستهلك .

ونتيجة لهذا التطور فى الفكر المحاسبى تأثرت الفروض والمبادىء المحاسبية وبدأت ظهور فروض ومبادىء جديدة تتفق مع وجهة نظر الادارة التى برزت اهميتها فى ظل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع وتطورت بذلك المفاهيم المحاسبية والتكييف والمعالجة المحاسبية لحسابات النتيجة كما يتضح من الامثلة التالية :

— قياس الربح للشركة على اساس "فرض النشأة المستمرة" حيث أن استمرارها أصبح مستقلا عن شخصية اصحابها وما يطرأ عليه من تغيير .

— التفرقة بين النفقة والخسارة ، والتفرقة بين ايرادات النشاط الجارى من جهة والايرادات غير الذاتية (مثل ايراد الاوراق المالية) والعرضية (مثل الارباح الناتجة من البيع العرضى للاصول الثابتة) من جهة أخرى .... الخ .

جـ - **الذمة المالية المستقلة :**

طبقا لنظرية الشخصية المعنوية أصبح للشركة ذمة مالية مستقلة ، تتملك اصولها باعتبارها ممثلة لرأس المال المستثمر ومسؤولة عن سداد خصومها باعتبارها ممثلة لحقوق الغير قبل الشركة - ويستوى فى ذلك حقوق أصحاب الشركة وحقوق المقرضين - وذلك فى ضوء طبيعة العلاقة القانونية التى تربطهم بالشركة .

القسم الأول
شركات الأشخاص

ويتضمن هذا القسم الأبواب التالية :

الباب الأول : تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

الباب الثانى : مشاكل توزيع الأرباح والخسائر فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

الباب الثالث : المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى .

الباب الرابع : إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة .

الباب الخامس : شركات المحاصة ؛

الباب الأول

تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

أولا : ماهية وخصائص شركات التضامن والتوصية البسيطة :

تعريف شركة التضامن وخصائصها :

هى تعاقد بين اثنين أو اكثر للقيام بعمل تجارى وتقسيم الارباح أو الخسائر فيما بينهم ويكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة .

خصائص شركة التضامن :

(١) عدم قابلية حصص رأس المال للتداول :

فلا يجوز للشريك أن يتنازل عن حصته للغير كما أن هذه الحصة لاتنتقل الى ورثة الشريك الا برضاء جميع الشركاء وذلك لان هذه الشركات تقوم على العلاقة الشخصية بين الشركاء .

(٢) المسئولية التضامنية وغير المحدودة :

فكل شريك مسئول بمفرده وبالتضامن مع باقى الشركاء مسئولية غير محدودة عن ديون الشركة ، فلا تقتصر هذه المسئولية على حصته فى رأس مال الشركة وانما تتعداها الى أمواله الشخصية .

(٣) يترتب على أفلاس الشركة أفلاس الشركاء :

وهذا مرجعه أن جميع الشركاء تجار ومن ثم يسرى عليهم أحكام القانون التجارى .

(٤) عنوان الشركة :

تعنون الشركة قانونا باسم واحد أو اكثر من الشركاء متبوعا بكلمة شريكه أو شريكيه أو شركاؤهما وذلك بحسب الاحوال ، الا أن ذلك لايمنع من وجود أسم تجارى للشركة .

(٧) نسب توزيع الارباح والخسائر .
(٨) مرتبات الشركاء أو مكافآتهم مقابل القيام بادارة الشركة .
(٩) انفصال احد الشركاء وطريقة احتساب وسداد حقوقه .
(١٠) حل الشركة والطريقة التى تتبع فى تصفيتها .
(١١) السنة المالية للشركة ، وميعاد الجرد واعداد الحسابات الختامية .

<u>أشهار ملخص العقد</u> :

يجب عمل ملخص يحتوى على اهم ماورد فى العقد من بنود وذلك فى خلال ١٥ يوما من تحرير عقد الشركة ، وأن يتم اشهار الملخص بالطريق القانونى ويتم هذا الاشهار بايداع الملخص بقلم الكتاب فى المحاكم الابتدائية التى يوجد فى دائرتها مركز الشركة ، او فرع من فروعها ليسجل فى السجل المعد لذلك ، ويعلن بلصقه مدة ٣ شهور فى اللوحة المعدة فى المحكمة للاعلانات القضائية . كمايجب نشر الملخص فى أحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة وتكون معدة لنشر الاعلانات القضائية او صحيفتين تطبعان فى مدينة اخرى .

<u>ويتضمن الملخص مايلى</u> :

١ - أماء الشركاء والقابهم وعناوينهم .
٢ - عنوان الشركة .
٣ - تاريخ ابتداء الشركة وتاريخ انتهائها .
٤ - أسماء الشركاء المنوط بهم الادارة .

<u>القيد بالسجل التجارى</u> :

يجب على كل شركة تجارية فى بحر شهرمن تكوينها القيام بجانب الشهار بالقيد فى السجل التجارى .

ثالثا :<u>المعالجة المحاسبية لاثبات حصص الشركاء فى راس المال</u> :

سبق أن وضحنا ان عقد الشركة ينص على قيمة راس مالهاومقدار حصة كل شريك وميعاد وكيفية سدادها ،ويكون راس مال الشركة عند بدايةتكوينها مساويا لمجموع حصص الشركاء او ماتم سداده منها .

ويقوم الشركاء بتقديم حصصهم فى راس المال والمنصوص عليها فى عقد تكوين الشركة (تضامن او توصية) بواحدة او بمزيج من الصور التالية :
١ - المشاركة بالسداد نقدا .
٢ - المشاركة بتقديم أصول غير نقدية (السداد عينا) .

ويجب أن يقدر نصيب الشريك بالعمل فى الربح أو الخسارة بمقدار ماتستفيده الشركة من عمله فاذا قدم فوق عمله نقودا أو أى شيء آخر كان له نصيب من عمله وآخر عما قدمه من مال ، ويجوز النص على اعفاء الشريك بعمله فقط من المساهمة فى الخسائر بشرط أن لايكون قدتقرر له أجر عن عمله ويعتبر الشريك فى هذه الحالةقد ساهم بنصيب فى الخسارة يساوى مقابل ماقدمه من جهد .

وعلى هذا فان المنطق يقتضى بعدم جواز اعفاء الشريك بعمله من الخسارة متى كان يتناول أجرا ثابتا مضافا اليه نصيب فى الارباح .

واذا كانت حصة الشريك فى الشركة مكونة من شقين أحدهما مال والآخر عمل فلا يجوز اشتراط اعفاءه من الخسارةولو كان لايتقاضى أجرا من عمله .

واذا لم يتفق الشركاء على طريقة توزيع الارباح والخسائر فيجب الرجوع الى مانص عليه القانون لتحديد طريقة التوزيع .

فاذا لم يبين عقد الشركة نصيب كل من الشركاء فى الارباح والخسائر كان نصيب كل منهم فى ذلك بنسبة حصته فى رأس المال .

واذا اقتصر العقد على تعيين نصيب الشركاء فى الربح، وجب اعتبار هذا النصيب فى الخسارة أيضا وكذلك الحال اذا اقتصر العقد على تعيين النصيب فى الخسارة (مادة ٥١٤ فقرة ١، ٢ مدنى) .

اما اذا اقتصرت حصة أحد الشركاء على مايقدمه من عمل ولم ينص فى العقد على تحديد نصيبه فى الربح والخسارة، كان نصيبه تبعا لما تستفيده الشركة من عمله ، وتقدير ذلك من اختصاص قاضى الموضوع ،واذا قدم الشريك حصة فى الشركةمن مال ومن عمل ، كان للشريك نصيب فى الربح من عمله ونصيب آخر عما قدمه من مال ، ومايقابل ذلك فى الخسارة (مادة ٥١٤ فقرة٣ مدنى) .

ويجب أن يكون واضحا لدى القارىءأن حساب رأس المال المشار اليه هو حساب رأس مال الشركة وليس رأس مال الشريك حيث أن للشركةشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء وبالتالى لها ذمة مالية مستقلة .فاذا ماقدم الشركاء حصتهم فى رأس المال الى الشركة انتقلت ملكيتها الى الشركةوأصبحت تمثل رأسمالها وعلى ذلك يفتح حساب لرأس مال الشركةوليس حساب لرأس مال كل شريك .

وقد وافق الشركاء على تقرير الخبير على مايلـــــى :

١ ـ تتعهد الشركة بمطلوبات محل "جـ" فقط (الدائنين ، أ.د).
٢ ـ تنتقل للشركة جميع أصول المحل بما فى ذلك رصيد البنك .
٣ ـ يدفع أو يقبض الشريك "جـ" الفرق فى صافى الاصول بعد اعادة تقديرها والحصة المتفق عليها بشيك .

فاذا علمت ان اجراءات تكوين الشركة تمت فى ١ /٢ / ١٩٨٢ وأن ماسبق قد تم تنفيذه ـ بالاضافة الى انه قد تم الاتفاق على أن يكون للشريك "د" بالعمل ربع الارباح والباقى يوزع بين الشركاء الثلاثـــة بالتساوى .

فالمطلـــــوب :

أولا :قيود اليومية فى دفاتر الشركـــــة .
ثانيا :تصوير حساب رأس المال كما يظهر فى دفتر الاستاذ .
ثالثا : تصوير الميزانية العمومية الافتتاحيـــة .

الحـــــــل : قيود اليوميـــــة

منـــه	لـــه	بيـــــــان	التاريخ
		اثبات حصة الشريـــــك " أ "	
٨٠٠٠		من حـ/ البنــــــــك	
	٨٠٠٠	الى حـ/ رأس المال (أ)	
		اثبات حصة الشريـــــك " ب "	
٣٠٠٠		من حـ/ الآلات	
١٥٠٠		من حـ/ البضاعة	
١٥٠٠		من حـ/ الاثاث	
	٦٠٠٠	الى حـ/ رأس المال (ب)	
		اثبات حصة الشريـــــك " ج "	
٢٢٠٠		من حـ/ العقـــار	
٩٥٠		من حـ/ الاثـــاث	
٤١٠٠		من حـ/ مخزون البضائع	
٣٣٠٠		من حـ/ المدينون	
١٥٠٠		من حـ/ أ . ق	
٦٠٠		من حـ/ البنك	
	٥٠	الى حـ/ مخصص آجيو	
	٤٠٠	الى حـ/ مخصص د.م.فيها	
	٣٤٠٠	الى حـ/ الدائنون	
	١٩٠٠	الى حـ/ أ . الدفع	
	٦٠٠٠	الىحـ/ رأس المال (ج)	
	٩٠٠	الى حـ/ جارى الشريك(ج)	

ملاحظات على الحل :

(١) يتم تقويم كل من العقارات والاثاث حسب القيمة التى قدرها الخبير ولاعبرة بالقيمة الدفترية لهما .

(٢) خصم من رقم البضاعة (٢٠٠ جنيه بضاعة امانة للغير ومبلغ ١٠٠ جنيه قيمة البضاعة التالفة).

(٣) تم اضافة مبلغ ٢٠٠ جنيه للدائنون قيمة فاتورة مشتريات لم تسجل بالدفاتر .

اثبات رأس المال عند السداد اللاحق :

يقتضى الامر توسيط حـ/ حصة كل شريك ، يجعل مدينا بالحصة المتفق عليها و حـ/ رأس المال دائنا ، فاذا ماتم السداد جعل حـ/ البنك أو الخزينة أو الاصول مدينا و حـ/ الحصة دائنا .

رابعا :رأس المال فى الفكر الاسلامى :

يقصد برأس المال فى الفكر الاسلامى "اصل المال" ويعبر عن ذلك الجزء من الثروة التى تخصص للتجارة عند بداية المشروع اما الاموال المستثمرة فى المشروع فتعرف "بمال التجارة" وهو مفهوم أوسع من مفهوم رأس المال ،لانه يمثل اجمالى الاصول المستثمرة فى المشروع .

ويميل معظم الفقهاء المسلمين أن يقصروا رأس المال فى بداية المشروع على الشكل النقدى ،وأنه يجب عدم المغالاة فى تحديد رأس المال الا بما يفى تحقيق أغراضه فقط ، وهذا يعود الى ضرورة الوفاء بما يرد عليه من التزامات والمحافظة على رأس المال الحقيقى حرصا على أموال الغير ، وفى الفقه الإسلامى يجب أن يكون رأس المال مدفوعا بالكامل ، ولايكون بعضه مستحقا فى ذمة أصحاب المشروع . ومن ناحية أخرى ،فانه يجب عدم زيادة رأس المال عن المال المطلوب حتى يمكن أستثمار المال بالكامل لان الاسلام يكره حجز المال دون تنميته .

ويرى الفقهاء المسلمون أن الشركة لاتصلح الا بخلط الاموال خلطا لايتأتى معه تمييز لاحد الشركاء ، وذلك لان كل مال متميز يملكه صاحبه يتبعه أن يكون ربحه له خاصة قبل خلطه ، وهذا خلافا لما يستوجبه عقد الشركة .

وتتفق المذاهب الاربعة فى أن الربح وقاية لرأس المال ، وأنه لاتوزيع على أصحاب المشروع الا بعد المحافظة على رأس المال الحقيقى .

* رأى الفقهاء فى الحصص العينية :

أباح الامام مالك والامام ابن حنبل تقديم حصص للشركة سواء كانت للانتفاع او الاستعمال، وسواء كانت اصلا حقيقيا او معنويا ،بشرط أن يقوم بمال وتعتبر حصة للشريك فى الشركة ، وذلك تيسيرا على الناس ورفعا للمشقة عليهم .

الا ان الشريعة لاتبيح اعتبار الدين حصة فى الشركة ،شأنه فى ذلك شأن المال الغائب منعا من الغش والتحايل ،ولان الشركة تعتمد على التصرف ولايمكن التصرف في مال غائب.والحكمة فى ذلك هو منع المنازعات التىقد تنشأ عند استيفاء الدين اوقبول تحويله ،وبالتالى فانه لايمكن التصرف بالشركة اذا كان المال متعلقا فى ذمة الآخرين.

ولكن يجيز الفقهاء اعتبار الديون المدينة والدائنة حصصا فى الشركة الجديدة فى حالة اندماج شركتين ، حيث ان ذمم كل من الشركتين يمكن الرجوع اليها . بشرط الا يضر ذلك لمصالح المدينين او الدائنين ، ولايقصد من وراء ذلك أى غش .

خامسا :الاتجاهات المعاصرة فى الفكر المحاسبى لتقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الاشخاص : (١)

يدور الآن فى الفكر المحاسبى نقاش كبير حول ضرورة قيام المحاسبة بتقييم موارد المشروع البشرية باعتبارها احد طاقات الانتاج التى أهمل قياسها وتقييمها حتى الآن .

ولقد ازداد الاهتمام بالمحاسبة عن المواردالبشرية منذ منتصف عام ١٩٦٠ ، حيث شعر المحاسبون بأهمية هذا التقييم فى مجال اتخاذ افضل القرارات بالنسبة للاستثمار فى الاصول البشرية من ناحية واستخدام وتخصيص تلك الاصول من ناحية أخرى . والعمل على تعظيم العائد الذى تحققه الوحدة الاقتصادية .

وتقوم المحاسبة حتى وقتنا هذا بمالجة الموارد البشرية فى أجور ومهايا يتم تسليمها لحسابات النتيجة ولايظهر فى قائمة المركز المالى الا الاجور المستحقة او المقدمة ، وعليه ـ تعالج المحاسبة الموارد البشرية كنفقة جارية يتم تحميلها للفترة المالية التى استفادت منها ـ أى انها لم تكن تعالج كأصل قابل للقياس والتحقيق والتقرير ـ وهذا يرجع الى التعريف العرفى للاصول الذى يركز على الملكية وتوليد خدمة اومنفعة فى المستقبل ، كذلك الرقابة على الاصل اواعادة بيعه .

---

(١) راجع فى ذلك تفصيلا :

د . سمير ابو الفتوح صالح ،"تقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الاشخاص بين الفكر المحاسبى والفقه الاسلامى ،مؤتمر الاقتصاد الاسلامى ، نقابة التجاريين بالاشتراك مع كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، فبراير ١٩٨٢ .

الوفاة او العجز او الحوادث ، وطبقا لسياسة الحيطة والحذر فان البعض يرى انه من الافضل عدم اثبات قيمة لهذه الاصول .

ويمكن اخذ ظروف عدم التاكد في الحسبان عند حساب قسط اهلاك الموارد البشرية حيث يمكن للشركات أن تقوم بالتامين على اصولها البشرية ضد اخطار العجز والإصابة والوفاة

وقد بينت الكتابات في الفكر المحاسبي المعصر ضرورة الإعتراف بالاصول البشرية ، وتقدير قيمة لها واظهارها ضمن اصول الشركة في الميزانية . ويقابل قيمة الاصل البشرى الذى يقدمه الشريك بالعمل حصة في راس المال تكون معادلة لقيمة ماقدمه للشركة من اصول (في صورة اصول بشرية) .

الطرق المختلفة لتقييم حصة الشريك بالعمل في شركات الاشخاص :-

تتعدد طرق تقييم الاصول البشرية بصفة عامة ،وهي كمثل الطرق الاخرى التي تستخدم في تقييم الاصول (مثل التكافة التاريخية - والتكلفة الإستبدالية) .

والقارىء للفكر المحاسبي المعصر يجد ان الكتابات في مجال تقييم الموارد البشرية قد اخذت اتجاهات متفرقة ، فبعض هذه الإتجاهات تاثر بالفكر الإقتصادى والبعض الآخر تاثر بالفكر الرياضي، كما ان هناك اتجاهات تاثرت بالإتجاهات السلوكية .. الا ان كل هذه الإتجاهات تهدف في النهاية للوصول الى اسلوب موضوعي لتقييم الموارد البشرية .. ونعرض فيما يلي اهم الطرق المقترحة لتقييم حصة الشريك بالعمل :

(١) طريقةالقيمة الحالية للمرتبات والاجور :-

وتقوم هذه الطريقة على اساس ايجاد القيمة الحالية للدخل الذى كان يمكن للشريك بالعمل الحصول عليه في حالة حصوله على اجر مقابل هذا العمل .وهذا يعني ان الشركة تكون قد حصلت قد حصلت على خدمات الشريك بالعمل دون ان تدفع مقابل ذلك العمل اى اجر . وليجاد القيمة الراسمالية لهذا الاصل البشرى يكون من الضرورى ايجاد القيمة الحالية للاجور التي كان يمكن دفعها لهذا الشريك مستقبلا وذلك باستخدام <u>المعادلة التالية</u> :-

$$\text{قيمة الاصول البشرية} = \sum_{\text{ن - س}}^{\text{ص - س}} \frac{\text{أ ن}}{(\text{١+ر})^{\text{ن - ١}}}$$

وتتمثل هذه المخاطرة بقبوله ـ الشريك بالعمل ـ مقابلا لعمله قد لايتحقق بدلا من الاجر الثابت البعيد عن مخاطر الاحتمال .

الا ان هذا العنصر وان كان فى الظاهر يضيف جديدا فى أسس التقييم ، الا انه فى الحقيقة ليس كذلك حيث ان هذه المخاطرة من جانب هذا الشريك يقابلها فى جانب الشركة ميزة تتمثل فى اعفائها من الاعباء المالية التى كان يجب أن يؤديها فى صورة أو أجور أو مرتبات فى مقابل هذا العمل ، فى جميع ظروفها وأحوالها .

مثـــال (١) :

اتفق أ ، ب ، جـ على تكوين شركة تضامن على أن يقدم الشريكان أ ،ب حصتيهما فى رأس المال كما يلى :

الشريك (أ) : ١٥٠٠٠ ج الآت ـ ٣٥٠٠٠ بضاعة .
الشريك (ب) : ٣٠٠٠٠ ج نقدا

أما الشريك (جـ) فقد قدم عمله كحصة فى راس المال .
وقد اتفق الشركاء على توزيع أ.خ بنسبة ٥ : ٣ : ٢ .

والمطلوب :

اثبات قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الشركاء وتصويرقائمة المركز المالى الافتتاحية بفرض ان :

١ـ الاتفاق على اظهار قيمة الأصول البشرية فى الدفاتر .

٢ـ الاتفاق على عدم اظهار قيمة هذه الأصول فى الدفاتر .

الحــل :

(١) اظهار قيمة الأصول البشرية :

حيث أن الشركاء قد اتفقوا على توزيع أ.خ . بنسبة حصة كل منهم فى رأس المال وحيث انهم اتفقوا على اظهار قيمة الأصول البشرية المقدمة من الشريك (جـ) فى الدفاتر فتكون حصة الشريك معادلة لـ ($\frac{1}{5}$) راس المال وتكون حصص الشريكان أ ، ب معادلة لـ ($\frac{4}{5}$) اجمالى راس المال .

∴ اجمالى راس المال = مجموع حصة أ ، ب × $\frac{5}{4}$

= (٣٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠) × $\frac{5}{4}$

= ١٠٠٠٠٠ جنيـــه

ولما كان الشريك (أ) قد قدم أموالا قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وهى تزيد عن حصته فى رأس المال بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فاننـــا نعتبر أنه قام بسداد هذا المبلغ الإضافى بالنيابة عن الشريك (جـ) مقابل استفادة الشريك (أ) بما يوازى ـــ من حصة العمل التى يقدمها (جـ) والرغبة فى عدم اظهار هذه الحصة فـــى الدفاتر .

$$\text{حصة الشريك (ب)} = ٨٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠} = ٢٤٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

ولما كان الشريك (ب) قد قدم أموالا قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه وهى تزيد عن حصته فى رأس المال بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه فاننـــا نعتبر أنه قام بسداد هذا المبلغ الإضافى بالنيابة عن الشريك (جـ) مقابل استفادته بما يوازى .   حصة العمل التـــى يقدمها (جـ) والرغبة فى عدم اظهارها فى الدفاتر .

$$\text{حصة الشريك (جـ)} = ٨٠٠٠٠ \times \frac{٢}{١٠} = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أن الشريك (حـ) لم يقدم أموالا فان الشريكـــان أ ، ب قد قاما بسداد هذه الحصة نيابة عنه بواقـــع ١٠٠٠٠ ، ٦٠٠٠ جنيه لكل منهما على التوالى .

وتظهر قيود اليومية فى هذه الحالة كما يلى :

مدين	دائن	البيان
١٥٠٠٠		من حـ/ الآلات
٣٥٠٠٠		من حـ/ البضاعة
	٥٠٠٠٠	الى حـ/ راس المال
		٤٠٠٠٠ (أ)
		١٠٠٠٠ (ج)
		سداد الشريك (أ) لحصته ولجزء من حصة الشريك (ج)
٣٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		٢٤٠٠٠ (ب)
		٦٠٠٠ (ج)
		سداد الشريك (ب) لحصته ولجزء من حصة الشريك (ج)

الميزانية الإفتتاحية للشركة

	الأصول			الخصوم	
١٥٠٠٠	آلات				رأس المال
٣٥٠٠٠	بضاعة			٤٠٠٠٠	(أ)
٣٠٠٠	نقدية			٢٤٠٠٠	(ب)
				١٦٠٠٠	(ج)
			٨٠٠٠٠		
٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠		

وتظهر قيود اليومية والميزانية الافتتاحية كما ظهرت فى الحالة (٢) فى التمرين السابق تماما .

ويجب أيضا مراعاة انه ليس بالضرورى أن تتساوى الارقام فى الطريقة الاولى مع الارقام المستخرجة فى الطريقة الثانية .

(٢) نموذج LICKERT كأسلوب لتقييم الموارد البشرية :

ويطلق على هذه الطريقة طريقة المتغيرات السلوكية يطلق عليها طريقة القيمة الاقتصادية .

وتقوم هذه الطريقة على أساس التنبؤ بالارباح المتوقع الحصول عليها من استخدام موارد المشروع البشرية ، ويرجع ليجرت الزيادة أو النقص فى الربح عن المتوسط العادى له الى التغيرات المتعلقة بحصة الشريك بالعمل (موارد المشروع البشرية) .

وفى الواقع أن ليكرت يبنى رأيه على أساس أنه كلما زاد التحسن فى المتغيرات البشرية المتعلقة بالقيادة ،وبسلوك المديرين مع مرءوسيهم وهى المسماه بالمتغيرات السببية وفى دوافع المرءوسين وولائهم واتصالهم واتجاهاتهم وهى المتغيرات المسماه بالمتغيرات الوسيطة أو المتداخلة "INTERVENING" كلما أدى ذلك الى زيادة التحسن فى متغيرات النتائج النهائية "END RESULT VARIABLES" كالتحسن فى الانتاجية أو انخفاض التكاليف ، وبصفة عامة كلما أدى ذلك الى زيادة الربح .

والخطوة الولى والهامة فى اقامة وسائل تطبيق المحاسبة عن الاصول البشرية على هذه الاصول فى منشأة ما ، هى الحصول على قياسات دورية للمتغيرات البشرية (السببية والمتداخلة) ،وذلك خلال فترة تمتد الى عدة سنوات تسمح لتتابع العلاقات أن تكمل دورتها الكاملة .وبالحصول على هذه العلاقات فانه يمكن ربطها أو دراسة علاقتها ، وبالاعتماد على كل من الناتجة ، والقياس الجارى للمتغيرات البشرية (وهو الذى لابد وأن يستمر حتى يستمر تحديد القيمة الحالية للموارد البشرية) فانه يمكن التنبؤ بالارباح المتوقع أن تحققها الموارد البشرية (أى الزيادة المحتملة فى الربح) ،وبالتالى تحديد القيمة الحالية للموارد البشرية باستخدام معدل مفترض للخصم .

وقد أبرزت الدراسات التى قام بها (LIKERT & PYLE) أنه يوجد ثمة علاقة بين المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة ،حيث يؤثران فى النهاية على نتائج الاداء النهائى.

العادية السائد فى الصناعة . حيث أن :
الارباح غير العادية = متوسط الارباح ـ متوسط الارباح العادية

٢ـ افتراض أن الاختلاف بين المعدل العادى وغير العادى للربح يعزى للاصول البشرية .

٣ـ تجميد (رسملة) الارباح غير العادية وذلك باستخدام معدل الربح العادى وذلك لايجاد قيمة الاصول البشرية .

ولايضاح طريقة HERMANSON نبين المثال التالى :

—	الاصول المملوكة للمنشأة	١٠٠٠٠٠ جنيه
—	صافى الربح بعد الضرائب	١٥٠٠٠ جنيه
—	معدل صافى الربح الى الاصول المملوكة للمنشأة	١٥٪
—	صافى الربح العادى (بمعدل ١٠٪)	١٠٠٠٠ جنيه
—	صافى الربح الفعلى	١٥٠٠٠ جنيه
—	الفرق عن الربح العادى	٥٠٠٠ جنيه

— قيمة الموارد البشرية $= ٥٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٠} = ٥٠٠٠٠$ جنيه

ويتضح مما تقدم أن قيمة الموارد البشرية تقدر طبقا لطريقة الشهرة المستترة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه . وفى ضوء ذلك يتم ادخال الاصول البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالى لتقابل رأسمال الشريك بالعمل .

ويعيب الطريقة السابقة انها تتجاهل فعل العوامل الاخرى التى تساهم الى جانب الموارد البشرية ـ فى تحقيق الارباح غير العادية ، بجانب صعوبة الوصول الى معدل العائد الصحيح اللازم للحصول على القيمة الرأسمالية للاصول البشرية .

وبالرغم من العيوب السابقة نجد أن تلك الطريقة لاتعتمد على الاساليب الفنية فى التقييم المعتمدة على تقديرات المستقبل ، بجانب انها تتسم بالموضوعية حيث انها تستخدم أرقام الارباح التى تم تحقيقها فى الماضى .

(٤) تقييم نماذج ماركوف فى مجال تقييم الموارد البشرية : ـ

قدم هذه النماذج كل من "FLAMHOLTZ","JAGGI &LAU", "MORSE" . ونوضح فيما يلى تقييما لهذه النماذج لمحاولة التوصل لنموذج ملائم :ـ

من الصعاب حيث يتطلب تحديد احتمالات التحرك الوظيفي واحتمالات ترك الوظيفة قبل بلوغه سن المعاش بجانب تحديد قيمة الخدمات المتوقعة من كل عامل على حدة خلال فترة معينة .

من اجل هذا فقد اقترح JAGGI , LAU نموذجا احتماليا يعتمد على أسلوب المجموعات لتقدير قيمة الموارد البشرية . ولايقصد بلفظ" مجموعة " انها مجموعة عاملين في قسم أو ادارة داخل المنشاة ، بل المقصود بها ان العاملين في اكثر من قسم او ادارة داخل المنشاة يمكن ان يكونوا مجموعه بشرط أن تكون خدماتهم المتوقعة خلال فترة معينة لها نفس القيمة وان تتاح لهم نفس الفرصة للترقي والانتقال من مستوى وظيفي لآخر .

ويرى كل من JAGGI , LAU ان اسلوب المجموعات يسهل من التنبؤ بكل من احتمالات التحرك الوظيفي للعاملين داخل المنشاة من ناحية واحتمالات تركهم للمنشاة في اى وقت من ناحية أخرى حيث يتم تقدير هذه الاحتمالات على أساس المجموعة وليس على أساس الفرد الواحد .

ويرى الكاتب ان هذا النموذج وان كان قد اتخذ المجموعة اساسا لتقييم موارد المنشاة البشرية الا انه يشوبه بعض أوجه القصور ، أهمها مايلي :-

(١) يتطلب هذا النموذج تحديد مصفوفة الانتقال للوظيفة المتوقعة وكذلك الخدمات المتوقعةفي كل مستوى وظيفي وهذه من الصعب تحديدها نتيجة لاختلاف القدرات الإنتاجية لأفراد المجموعة الواحدة .

(٢) صعوبة تحديد مقياس للاداء او الخدمة ، فهذه تحتاج الى بعض الجهد وتلافي الصعاب ،وتزداد الصعوبةحينما تشترك انشطة عديدة في انجاز العمل .

ويمكن تطوير النموذج السابق باستخدام اسلوب "سلاسل ماركوف"حيث انه اذا كانت (ت) تمثل مصفوفةالانتقال الاحتمالية للفترة الاولى فانه طبقا لإسلوب " سلاسل ماركوف " فان (ت)، تمثل مصفوفة التحركات الاحتمالية للفترة الثانية .وبالتالي فان (ت) تمثل مصفوفة التحركات الإحتمالية للفترة (ن).

سادسا :تقييم حصة الشريك بالدخل في الفقه الإسلامي :

تناول الباحث في الجزء السابق من الدراسة مشكلة تقييم الموارد البشرية بصفة عامة وذلك من خلال عرض الإتجاهات الفكرية المعاصرة ، والتي تهدف جميعها الى محاولة التوصل الى نموذج واضح يمكن من خلاله تقييم الموارد البشرية ثم استخلص الباحث نتائج

وعند المالكية ماينصح عنه الدردير بقولـه :

"وان تعدد العامل (الشريك بالعمل) بان اخذ اثنان او اكثر مالا قراضا فالربح كاعمل ،... فيأخذ كل واحد منه بقدر عمله فلايجوز أن يتساويا في العمل ويختلفا في الربح والعكس ... ".

وللشافعية مايقول الانصارى :

"ويجوز تعدد كل من المالك والعامل ، فللمالك ان يقارض اثنين متفاضلا ومساويا في المشروط لهما من الربح كان يشرط لاحدهما ثلث الربح وللآخر الربع او يشترط لهما النصف بالسوية ".

ويقول ابن قدامه الحنبلي :

" أن العمل مما يستحق به الربح فجاز أن يتفاضلا (شريكا العنان) فى الربح مع وجود العمل منهما كالمضاربين لرجل واحد . وذلك لان احدهما قد يكون ابصر بالتجارة من الآخر واقوى على العمل ، فجاز له ان يشترط زيادة فى الربح فى مقابلة عمله "

وهكذا يأتى الكلام صراحة عن تقييم حصص العمل ، وتفاوت خبرة الشركاء بالعمل ومقدرتهم وكفاءتهم فى اداء حصصهم ، هذا الكلام الصريح عن تقييم حصص العمل يؤكد أن الربح لايشترط جزافا .فان التفاوت بين الشركاء بالعمل لايمكن استظهاره الا نتيجة لتقييم دقيق لكل مايتوقع من هؤلاء الشركاء من أعمال ؛ ولما يحتمل من انتفاع بهذه الاعمال .

وعلى اساس من هذا التقييم يكون تقدير انصبة الارباح لهؤلاء الشركاء ،ولذلك كان تفاوتهم فى الربح . ولهذا اتفقت آراء المذاهب الإسلامية على تقييم حصص العمل وان اختلفت وسيلة التعبير . ففى النصوص السابقة ، وجدنا مثلا التعبير بالتفاوت فى الهداية فى التجارة المربحة ، وكذلك القول بعدم جواز التساوى فى العمل والإختلاف فى الربح . واخيرا وجدنا التصريح باختلاف حصص العمل فى البصر بالتجارة ، والقوة على اداء العمل المطلوب .

نخلص مما تقدم الى أن تقدير حصص الربح للحصص بالعمل لايمكن اطلاقا أن يكون جزافا .

وحين تفسد الشركة ، يفسد أيضا تقييم الحصة بالعمل الذى تضمنه عقدها ، ويترتب على ذلك التحول عنه الى معيار آخر يقوم به العمل الذى قدم للشركة التى ابطلت . هذا المعيار الذى يتحول اليه هو أجر المثل أو قراض المثل . ففساد عقد الشركة يحول دون تطبيق ماجاء من شروط . ولذلك يتجه الى قواعد اخرى لتصفية مالالشركاء وماعليهم .

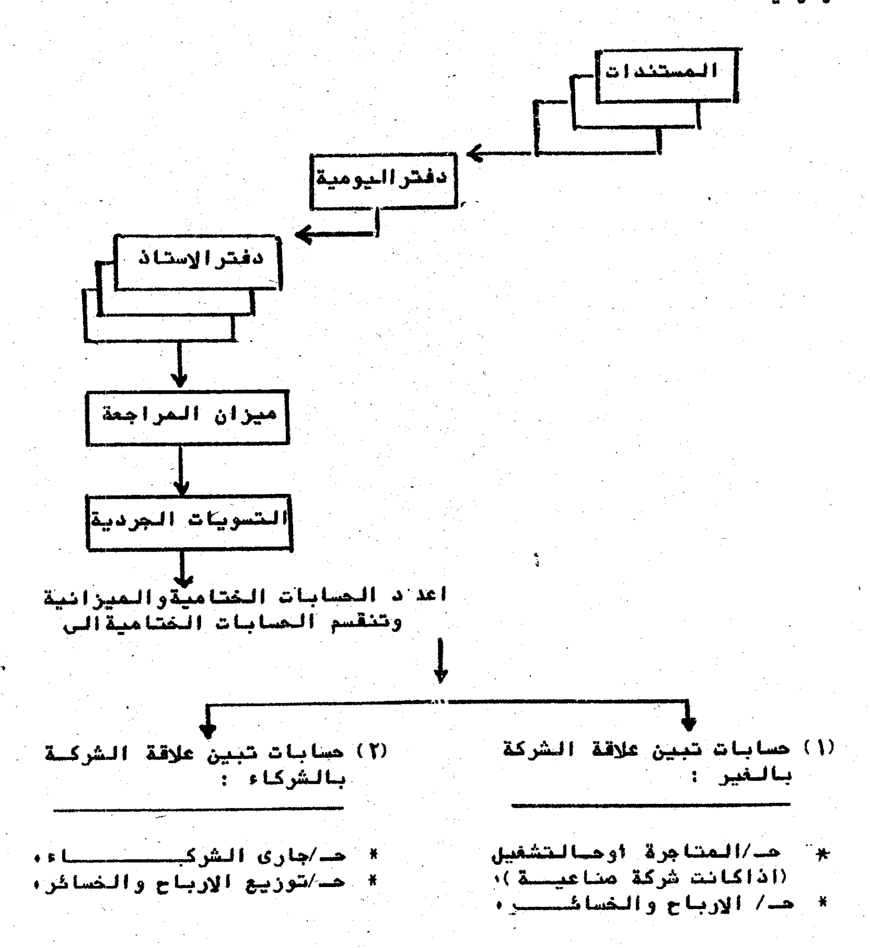
الباب الثانى

الحسابات الختامية فى شركات الأشخاص

ويتضمن هذا الباب مايلى :

* مقدمة
* قرض الشريك وفائدته
* مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات
* فائدة رأس المال
* مرتبات الشركاء وفائدتهم .
* توزيع الأرباح والخسائر .
* المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء .
* توزيع الأرباح والخسائر فى الفكر الاسلامى.

والشكل التالى يوضح الدورة المحاسبية فى شركات (تضامن وتوصية) :



وقد سبق دراسة الحسابات التى توضح علاقة الشركة بالغير (حـ/ المتاجرة أو التشغيل وحـ/ الارباح والخسائر) .

الفصل الأول

العمليات التى تؤثر فى حساب جارى الشركاء

أولا : قرض الشريك وفائدتـــه

(١) قرض الشريـــــــــك :

تحتاج الشركة أثناء حياتها لمزيد من الاموال لمواجهة التوسعات المخططة الناتجة عن تزايد انشطتها وتعددها ، ويمكن القول انه اذا كانت حاجة المشروع للاموال لها صفة الدوام فان زيادة رأس المال أو احتجاز المزيد من الارباح فى صـــورة احتياطيات تعتبر الوسيلة المفضلة للحصول على هذة الامـــوال، اما اذا كانت حاجة المشروع للاموال ذات طابع مؤقت أو يمكـــن مقابلة التزامات هذه الاموال وسدادهامن عائد التوسعات المخططة فان وسيلة الحصول على هذه الاموال تتمثل فى الاقتراض من الغير أو من الشركاء ، وفى هذه الحالة الاخيرة تكيف علاقة الشريـــك بالشركة كعلاقة مقرض بمقترض ،وليست علاقة شريك ساهم بحصة فى رأس مال الشركة ، ومن ثم يتعين فتح حساب خاص يطلق عليـــه "حساب قرض الشريـــك" .

فعندما يقرض أحد الشركاء الشركةيكون القيد كما يلى:

* * * من حـ/ الخزينة أو البنك
* * * الى حـ/ قرض (الشريك فلان)

وفى تاريخ استحقاق القرض يتعين على الشركة سداده مالم يتم الاتفاق على تجديده ويقيدهذاالسداد بالقيد التالى :

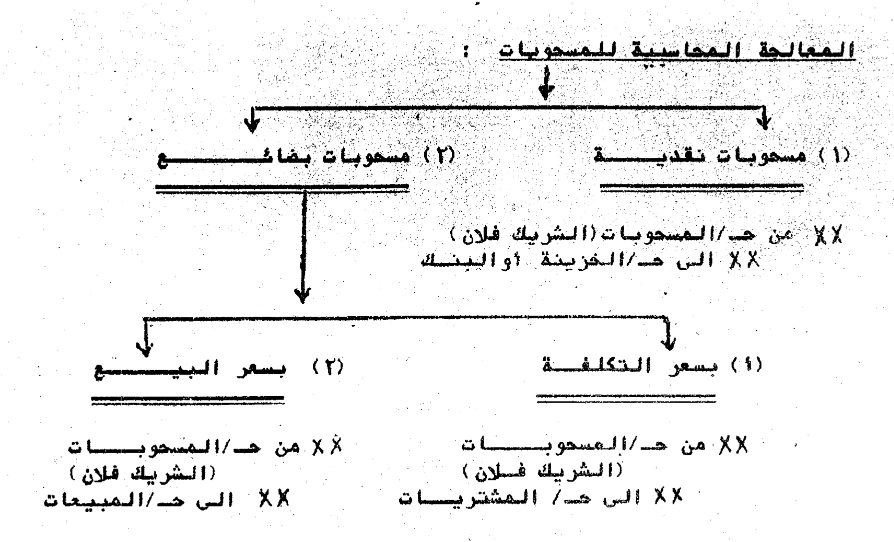
* * * من حـ/ قرض الشريك (فلان)
* * * الى حـ/ الخزينة (أو البنك)

(٢) فائدة قرض الشريــــك :

فى حالة اقتراض الشريك من احد الشركاء فان علاقـــة الشريك بالشركة هى علاقة مقرض بمقترض ، ومن ثم تعالج علـــى هذا القرض كعبء تحميلى على " حـ/ الارباح والخسائر " طبقـــا لمبدأ الاستحقاق وذلك بغض النظر عن نتيجة السنة من ربـــح أو خسارة .

ثانيا : مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات

قد يقوم الشريك بسحب مسحوبات من الشركة فى صورة نقدية أو عينية وقد تتكرر المبالغ التى يسحبها خلال السنة المالية وفى هذه الحالة تقيد هذه المسحوبات فى حسابات خاصة قد تكون فى شكل حساب مستقل لكل شريك او فى شكل حساب واحد يخصص فيه خانة لكل شريك على أن يؤجل قياسها الى ختام السنة المالية ،



وحيث أن مسحوبات الشريك حساب وسيط يتم من خلاله تجميع مسحوباته خلال العام ، لذلك يتم اقفاله فى نهاية العام فى الحساب الجارى بالقيد التالى :

XX من حـ/ جارى الشريك (فلان)
XX الى حـ/ مسحوبات الشريك (فلان)

وقد يتفق الشركاء على احتساب فائدةعلى المسحوبات بمعدل معين حيث قد لاتتناسب مسحوبات الشركاء خلال العام مع انصبتهم فى ارباح الشركة التى يتم تحديدها فى نهاية العام ، وذلك نظرا لإختلاف تواريخ هذه المسحوبات ، لذلك فانه لتحقيق العدالة بين الشركاء غالبا ماينص

ثالثا : فائدة رأس المـــــال

لكى يحدد الشركاء ربحهم الصحيح والناتج من المخاطرة يتفقـون على احتساب نسبة مئوية على رأس مالهم بحيث يظهر الباقى من الربـح بعد طرح فائدة رأس المال كعائد للمخاطرة كما انة فى بعض الاحيـان عندما يكون التفاوت كبيرا بين رأس مال الشركاء فى حين ان نسبـة توزيع الربح متقاربة يكون من العدل حساب فائدة على رأس مالهم على أساس أن جزء من الربح يوزع بنسبة رؤوس الاموال أما الباقى وهـو الناتج من عائد المخاطرة فيوزع بنسبة الارباح والخسائر المتفق عليها أما اذا لم ينص العقد على نسبة توزيع الارباح والخسائر فتوزع بنسبة رأس المال .

لذلك فانه من الضرورى لاحتساب الفائدة على رأس المال يجب أن ينص صراحة فى عقد الشركة على احتساب هذه الفائدة ومعدلها السنـوى سواء بنسبة ثابتة منصوص عليها أوبالرجوع الى سعر الفائدة السوقى ، كما يجب الاتفاق على رأس المال الذى تحتسب على اساسه الفائدة وهـل هوالمبلغ الثابت فى حساب رأس المال على اساس أن رأس المال مبلغا لايتغير نتيجة للمسحوبات ونصيب الشريك فى الارباح أو على اساس تغيـر رأس المال بطرح المسحوبات واضافة الارباح ، وفى هذه الحالة الاخيـرة هل هو رصيد أول المدة أو آخر المدة أو المتوسط .

ويترتب على عدم النص فى عقد الشركة على حساب فائدة علـى رأس المال غبن على الشريك الذى تزيد نسبة حصتة فى رأس المال عـن نسبتة فى توزيع الارباح .

حيث يترتب على حساب فائدة على رأس المال تحقيق العدالة فـى توزيع الارباح عند اختلاف نسبة الحصص فى رأس المال عن نسبة توزيـع الارباح والخسائر .

ومن البديهى انه لايترتب على حساب فائدة على رأس المال خلق أو انقاص الربح القابل للتوزيع حيث ان الغرض هواعادة توزيع ارباح الشركة بشكل يحقق العدالة بين الشركاء .

للاسباب السالفة نجد ان الشركاء كثيرا مايتفقون على احتسـاب فائدة على رأس المال بسعر يحدد فى العقد .

ويمكن تحديد أثر عدم احتساب فائدة على رأس المال فى الحالات المختلفة كما يلـــى :

١- فى حالة تفاوت انصبة الشركاء فى رأس المال واختلاف انصبتهم فى الارباح فان الغبن يقع على الشريك الذى يحصل على اقل نسبة من الارباح .

الكشف الثانى (حالة حساب فائدة على راس المال)

بيـــــــان	أ	ب	جـ	الاجمالى
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيــــه
فائدة راس المال ٤ %	٨٠	٨٠	٨٠	٢٤٠
(الباقى) نصيب كل شريك فى الربح ١ : ٣ : ٤	١٢٠	٣٦٠	٤٨٠	٩٦٠
المجمـــــوع	٢٠٠	٤٤٠	٥٦٠	١٢٠٠

ويلاحظ أن كل شريك قد حصل على ٨٠ جنيه بصفة فائدةنظرا لتساوى حصص الشركاء فى راس المال .

وقد ترتب على احتساب الفائدة ان الارباح وزعت فعلا بنسبـــة ٢٠٠ : ٤٤٠ : ٥٦٠ بنسبة ٥ : ١١ : ١٤ بدلا من ١ : ٣ : ٤ وهى نسبة توزيع الارباح والخسائر المتفق عليها .

بالاضافة الى ماسبق عرضه بخصوص الفائدة على راس المال فانه من الضرورى أن يتفق الشركاء على ما اذا كانت الفائدة " تحميلية "أو "تخصيصية" حيث تظهر اهمية النص فى السنة التى تتحقق فيها خسارة أو ربح أقل من حصيلة الفائدةعلى راس المال بالمعدل المتفق عليه ،وفيما يلى تحليل المعالجة المحاسبية فى الحالتين :

(١) فائدة راس المال تحميلية :

فى هذه الحالة يتعين حساب الفائدة على راس المـــال فى جميع الاحوال وبناء عليه فان حسابها قد يؤدى الى زيـــادة خسائر الشركة أو تحويل نتيجتها من ربح الى خسارة وذلك بحسب ماإذا كانت الشركة قد حققت خسائر أو أرباحا تقل عن قيمـــة الفائدة على راس المال بالمعدل المتفق عليه فى العقد .

مثـــــال :

وايضاحا لذلك نفرض ان الشريك (أ) ، (ب) ، (جـ) راسمالهـــا ٦٠,٠٠٠ جنيه مقسم بالتساوى بين الشركاء وان الشركة حققت أربـــاح فى احدى السنوات قدرها ٢٤٠٠ جنيه وينص عقد الشركة على احتساب فائـــدة على راس المال بمعدل ٥ % سنويا علما بان نسبة توزيع الاربــــاح والخسائر بين الشركاء هى ٢ : ٢ : ١ .

فان حساب توزيع الارباح والخسائر وحساب جارى الشركاء يظهـــر كما يلى :

حـ / توزيع الارباح والخسائر

		الى حـ/فائدة رأس المال	٢٤٠٠	من حـ/الارباح والخسائر (صافى الربح)	
	٨٠٠	(أ)			
	٨٠٠	(ب)			
٢٤٠٠	٨٠٠	(جـ)			
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

حـ / جارى الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
				٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	من حـ/فائدة رأس المال

وفى مجال المفاضلة بين الطريقتين السابقتين فى تحقيق العدالة بين الشركاء نقول أن اعتبارها تحميلية أقرب الى تحقيق العدالة عند توزيع الارباح والخسائر ، الا انه يجب التنبيه أن كونها تحميلية او تخصيصية أمور تتعلق أولا وأخيرا باتفاق الشركاء وماتضمنه عقد الشركة.

رابعا : مرتبات الشركاء ومكافآتهم

قد ينص عقد الشركة على ان يتقاضى الشركاء - أو احدهم - مبلغا ثابت كمرتب نظير قيامهم بالأعمال الادارة ،ولكى يحصل الشريك الذى يقع عليه عبء العمل على نصيب من الربح يتفق الشركاء على أن يتقاضى مكافأة وقد ينص الاتفاق على احدى الطريقتين الآتيتين :

(١) قد يكون مبلغا ثابتا سنويا كمرتب (أو شهريا).
(٢) نسبة مئوية من صافى الربح المقابل للتوزيع أو نسبة مئوية من صافى الربح بعد احتساب المكافأة.

ب – مكافأة ١٠ ٪ من صافي الربح بعد احتساب المكافأة :

أى أن النسبة تحتسب على صافي الربح المتوصل اليةبعد جعل حساب توزيع الارباح والخسائرمدينا بالمكافأة نفسها ،فطبقا للمثال السابق تحسب المكافأة في هذه الحالة كالاتى :

صافى الربح ٣٣٠٠ جنيه وهو الربح قبل احتساب المكافأة نفسها

نفرض أن مكافأة الشريك = س

اذن س = $\frac{١٠}{١٠٠}$ × (٣٣٠٠ – س)

اذن س = ٣٣٠ – $\frac{١٠}{١٠٠}$ س

اذن ١,١ س = ٣٣٠ اذن س = ٣٣٠ × $\frac{١٠٠}{١١٠}$ = ٣٠٠ج

ويجب أن ينص فى عقد الشركة على ماذا كانت مكافأة الشريك المدير تحميلية او تخصيصية وذلك اذاكانت في شكل مبلغ قطعى،وفى كلتا الحالتين تعالج المكافأةكماسبق أن أوضحنا بالنسبةلفائدة رأس المال

مثـــال :

شركة تضامن مكونة من(أ)،(ب)،(جـ) ويتقاضى الشريك(أ)باعتباره مديرا للشركة مكافأة سنوية قدرها ١٢٠٠ جنيه وله الحق فى سحبها كلها أو بعضها خلال السنة ، وبفرض انه سحب منها ٩٠٠ جنيه خلال سنة معينة،

فالمطلوب : اجراء قيود اليومية :

مدين	دائن	البيان
		عن سداد المكافأة او جزء منها خلال العام :
٩٠٠		من حـ / مكافأة الشريك (أ)
	٩٠٠	الى حـ / البنـــــك
		سداد جزء من مكافأة الادارة للشريك (أ)
		فى نهاية العـــــام :
٣٠٠		من حـ / مكافأة الشريك (أ)
	٣٠٠	الى حـ / جارى الشريـك (أ)
		المبلغ المستحق من المكافأة
		فى نهاية العـــــام :
١٢٠٠		من حـ / توزيع الارباح والخسائر
	١٢٠٠	الى حـ / مكافأة الشريـــك (أ)
		اقفال حساب المكافأةفى حـ/توزيع الارباح والخسائر

الثانى:ويمثل مرتب أو مكافأة الشريك وهى تعتبر اقتصاديا عائد العمل بالنسبة للشريك الذى ساهم أو تحمل عبء ادارة الشريك ، وبذلك تتحقق العدالة بالتفرقة بين الشريك الذى يعمل وغيرة الذى لايعمل .

الثالث:ويمثل الباقى ويعتبر اقتصاديا عائد المخاطرة برأس المال فى نشاط اقتصادى معين ويقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليها فى العقد وفى حالة عدم النص توزع بنسبة رأس المال .

من هذا التحليل يتبين أن الهدف من حساب فائدة رأس المال وحساب مرتب أو مكافأة للشركاء هو مراعاة العدالة فى توزيع ربح الشركة بين الشركاء اذا كانت نسبة الحصص فى رأس المال تختلف عن نسبة توزيع الارباح والخسائر.

٢ ـ الطريقة الثانية : طبقا لهذه الطريقة تعالج الاقساط المدفوعة كمصروف رأسمالى فيفتح حساب لبوليصة التأمين فى دفاتر الشركة ويجعل الحساب مدينا بقيمة الاقساط المستحقة ، ويتزايد هذا الحساب عاما بعد عـــام بمقدار القسط الذى تدفعه الشركة ، ويظهر هذا الحساب والذى يمثـــل القيمة الاسمية للبوليصة ضمن الاصول المتداولة ويظهر طبقا لذلك بالقيد الآتى :٠

xx من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
xx الى حـ/ البنك

يتضح طبقا لتلك الطريقة أن بوليصة التأمين تظهر فى الدفاتر بمايعادل الاقساط المدفوعة فى أى وقت ٠

وعند استحقاق قيمة البوليصة يقبض قيمتها بجعل حـ/ البنك أو الصندوق مدينا وحـ/ البوليصة دائنا ويوزع رصيد البوليصة على الشركاء بنســـبة توزع أرباح والخسائر بترحلية الى الحسابات الجارية ٠

وطبقا لذلك يقيد قسط التأمين كمايلى:٠

xx من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
xx الى حـ/ البنك

وتنتقد هذه الطريقة من حيث أن رصيد بوليصة التأمين والذى يمثل القيمة الاسمية للبوليصة يغاير القيمة الحالية للبوليصة التى يجب أن تظهر بها فعلا فى الميزانية ٠

٣ ـ الطريقة الثالثة : وحتى تمثل الميزانية المركز المالى الصحيح للشركـــة فيجب تسوية حـ/ بوليصة التأمين ليعكس رصيدها القيمة الحالية للبوليصة فى نهاية العام وذلك بجعل حـ/ التوزيع مدينا بالفرق بين القيمة الاسميـــة والقيمة الحالية ويكون القيد كالآتى :٠

من مذكورين
xx حـ/ بوليصة التأمين (الشق الرأسمالى)
xx حـ / توزيع الارباح والخسائر (الشق الايرادى)
xx الى حـ/ قسط التأمين على الحياة

وعند دفع القسط يكون القيد : من حـ/ قسط التأمين
الى حـ/ البنـــك

والمطلوب :

تصوير حـ/ التوزيع فى الحالات الآتية :

أولا : جعل حساب البوليصة مصروفا ايراديا ٠

ثانيا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية ٠

ثالثا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الحالية ٠

رابعا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا مع تكوين احتياطى لبوليصة التأمين ٠

فى ١٩٨٥/١٢/٣١	٠٠٠٠
فى ١٩٨٦/١٢/٣١	٧٠٠ جنية
فى ١٩٨٧/١٢/٣١	١٤٥٠ جنية
فى ١٩٨٨/١٢/٣١	٢٢٥٠ جنية

الطريقة الأولى : جعل قسط البوليصة مصروف ايرادى ٠

حـ/ قسط بوليصة التأمين على الحياة

منه		له	
١٠٠٠	الى حـ/ البنك ٨٥/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى حـ/ البنك ٨٦/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ٠خ ٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى حـ/ البنك ٨٧/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ٠خ ٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١ ٠	الى حـ/ البنك ٨٨/١/١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ٠خ ٨٨/١٢/٣١
٠٠٠		١٠٠٠	

ثانيا : الطريقة الثانية جعل بوليصة التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية :٠

ح/ بوليصة التأمين على الحياة

منه				له
٧٠٠	الى ح/ القسط ٨٦/١٢/٣١	٧٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١ (ميزانية)
٧٠٠		٧٠٠	
٧٠٠	رصيد منقول ٨٧/١/١		
٧٥٠	الى ح/القسط ٨٧/١/١	١٤٥٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١
١٤٥٠		١٤٥٠	
١٤٥٠	رصيد منقول ٨٨/١/١		
٨٠٠	الى ح/القسط ٨٨/١/١	٢٢٥٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١
٢٢٥٠		٢٢٥٠	

الطريقة الرابعة :

السنة الأولى :

١٠٠٠ من ح/ البوليصة (عند دفع القسط)
١٠٠٠ الى ح/ البنك ٨٥/١/١

١٠٠٠ من ح/ توزيع الارباح والخسائر (فى نهاية السنة)
١٠٠٠ الى ح/ احتياطى البوليصة ٨٥/١٢/٣١

وحيث لاتوجد قيمة حالية للبوليصة فى نهاية سنة ١٩٨٥ فيقفل مبلغ الاحتياطى بالكامل فى البوليصة ٠

١٠٠٠ من ح/ احتياطى بوليصة التأمين
١٠٠٠ الى ح/ بوليصة التأمين ٨٥/١٢/٣١

السنة الثانية :

١٠٠٠ من ح/ البوليصة ١٩٨٧/١/١
١٠٠٠ الى ح/ البنك (عند دفع القسط)

١٠٠٠ من ح/ توزيع أرباح وخسائر ١٩٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠ الى ح/ احتياطى البوليصة (فى نهاية السنة)

ح/ احتياطي البوليصة

١٠٠٠	الى ح/البوليصة ٣١/١٢/٨٥	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ ح ٣١/١٢/٨٥
١٠٠٠		١٠٠٠	
٣٠٠	الى ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٦	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ خ ٣١/١٢/٨٦
٧٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٦		
١٠٠٠		١٠٠٠	
٢٥٠	الى ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٧	٧٠٠	رصيد ١/١/٨٧
١٤٥٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٧	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ خ ٣١/١٢/٨٧
١٧٠٠		١٧٠٠	
٢٠٠	الى ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٨	١٤٥٠	رصيد ١/١/٨٨
٢٢٥٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٨	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ ٣١/١٢/٨٨
٢٤٥٠		٢٤٥٠	

مثال عـــــــام :

شركة أ ، ب شركة تضامن ،وقد استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر الشركة بعد تصوير حـ/الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ ٨٨

ارصدة مدينــــة : (المبالغ بالجنيهات) :

٦٦٠٠ أصول ثابتة ـــ ٣٠٠ بوليصة التامين على الحياة ـــ ٤٠٠٠ بضاعة ـــ ٥٠٠٠ مدينون ـــ ١٦٨٠ بنـك ـــ ١٢٠٠ مسحوبات (منها ٨٠٠ تخص (أ) والباقى يخص (ب) ومتوسط تواريخ السحب بالنسبة لكل منهما ٣٠ / ٦ ـــ ٤٠٠ مكافاة (أ) ـــ ١٠٠-قسط التامين على الحياة ٠

ارصدة دائنــــة : (المبالغ بالجنيهات) :

٩٠٠٠ رأس المال (٥٠٠٠ حصة (أ) والباقى حصة (ب)) ـــ ٤٠٠ احتياطي عام ـــ ٢٥٠٠ مخصص اهلاك أصول ثابتة ـــ ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـــ ٤٠٠٠ دائنون ـــ ١٨٠ مصروفات مستحقة ـــ ٣٠٠٠ حساب أ/خ

فاذا علمت ان عقد الشركة ينص على مايلى :

(١) يحجز ١٠% من صافى ربح الشركة لتكوين احتياطى عام ٠
(٢) تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ١٠% ٠
(٣) تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥% سنويا مع مراعاة تواريخ السحب ٠
(٤) يتقاضى الشريك (أ) مكافاة سنوية قدرها ٤٢٠ جنيه تستحق بغض النظر عن نتيجة اعمال السنة من ربح أو خسارة وله الحق فى سحبها على دفعات شهرية ٠
(٥) توزيع الارباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى بين الشريكين ٠

فاذا علمت ان القيمة الحالية لبوليصة التامين ٣٦٠ جنيه ٠

فالمطلـــــــوب :

اولا : تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر والحسابين الجاريين ٠
ثانيا : اعداد الميزانية العمومية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٨ ٠

الميزانية العمومية فى ١٩٨٨/١٢/٣١

٦٦٠٠		أصول ثابتة	٩٠٠٠	رأس المال
				(أ) ٥٠٠٠
		أصول متداولة		(ب) ٤٠٠٠
	٤٠٠٠	بضاعة	٧٠٠	احتياطي عام
	٥٠٠٠	مدينون	٢٥٠٠	مخصص اهلاك أصول ثابتة
	٣٦٠	بوليصة التامين على الحياة		
	١٦٨٠	بنك	٢٠٠	مخصص د . م فيها
١١٠٤٠			٤٠٠٠	دائنون
			١٨٠	مصروفات مستحقة
				حساب جاري الشركاء
				(أ) ٣٦٥
				(ب) ٦٩٥
			١٠٦٠	
١٧٦٤٠			١٧٦٤٠	

اهمال النص الخاص بتوزيع الارباح او الخسائر في العقد :

اذا لم يذكر في العقد نسبة الربح و الخسارة التي بموجبهـا توزع نتيجة أعمال المشروع ، فان جمهور الفقهاء يرون ان الاصـل في التوزيع هو بنسبة رؤوس الاموال ،وعلى ذلك يوزع الربح او الخسـارة بنسبةرأس المال ،وهذا ماسارت عليه القوانين الوضعية .

واذا لم يذكر نسبة الربح او نسبة الخسارة وذكر احدهما ، فان الاخـرى تكون بنسبةرأس المال بخلاف ماسارت عليه القوانين الوضعيـة فهي تعتمد على ان النسبة التي تشيرالى للربح تكون هي نفسها التـي تتبع للخسارة وبالعكس تكون النسبة التي تشير للخسارة هي نفسهاالتي تتبع للربح.

ودليل الفقهاء في ذلك ان الربح لايتم الا برأس المال ومعـه العمل ،فالاصل ان تكون نسبةالتوزيع هي رؤوس الاموال وان يعمل الشركاء جميعا ، اما اذا كان لعمل احدهما فائدة لزيادة كفاءته او مهارته او غير ذلك فلا بد ان ينص في العقد على زيادة حصته في الربح مقابل هذا الشرط .

ومما يستلزم الاشارة اليه ،انه في شركة المضاربة اذا لم يذكر للعامل المضارب نسبة ربحه في العقد فسدت الشركة ، وفي هذه الحالـة للعامل اجر مثله على رب المال عند فساد الشركة وذلك باجماع الفقهاء بينما تسير بعض القوانين الوضعية على تقويم حصة عمله تبعا لمـا تستفيد الشركه من هذا العمل ، ونرى ان ذلك غبن وبعد عن الصـواب وما ذهب اليه الفقهاء اصوب واكثر حفظا لحق العامل في المضاربة ،فان اجر المثل اضمن للعامل واوفى بحقه من تقويم عمله الذى يتوقف علـى ظروف عديدة يصعب تحديدها .

الارباح والخسائر في شركات المضاربة

وفي شركة المضاربة يستحق رب المال الربح بالمال والمضـارب بالعمل ، والربح مشترك بين المالك والمضارب بحسب الشرط الذى يتفقان فيه على توزيعه . والخسارة تكون على رب المال في جميع الاحـوال فلا يصح ان يشترك العامل في الخسارة ،واذا اشترط رب المال ذلك فسدت المضاربة بالاجماع ، اى انه في حالة الخسارة يكتفي بأن العامل يخسر عمله فقط .

ويعتبر الربح فيما زاد على رأس المال ، ولايظهر الربح الا بعد المحافظة على رأس المال الحقيقي وخصم جميع مصروفات الشركـة ، لان الربح فرع ورأس المال اصل ولا يقسم الفرع قبل سداد الاصل .

ولا يضمن المضارب رأس المال الا بالتعدى وتجاوز ماحدد له مـن المضاربة المقيدة مثل شرائه شيئا منهى عن شرائه ، وقد روى عن علـى

الباب الثالث

المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى

يتضمن هذا الباب مايلى :

* شهرة المحل
* اعادة تقدير عناصر المركز المالى
* التغيير فى حصص الشركاء
* التغيير فى أسس توزيع الأرباح والخسائر.
* التغيير فى أشخاص الشركات .

الفصل الأول

شهرة المحل

ليس هناك من تعريف متفق عليه للشهرة ،وقد اختلف المحاسبون ورجال القضاء فى احكامهم على تفسيرالشهرة ، وعرفوها بتعاريف يختلف كل منها عن الآخر فى مضمونه ومعناه اختلافا كبيرا ، ومرجع ذلك الى أن الشهرة فى الواقع "شيء يسهل وصفه ويصعب تعريفه ".

ونبين فيما يلى التعريفات على سبيل المثال وليس الحصروذلك لاظهار مدى اختلاف الاراء فى موضوع الشهرة وتفسيرها حيث يختلف كل تعريف عن الآخر فى مبناه ومعناه .

فقد عرفها البعض بانها "الفائدة التى تعود على المنشاة من اتصالاتها المختلفة وسمعتها الطيبة ".

وعرفها البعض الآخر بانها " ليست اكثرمن احتمال عودة العملاء القدامى ثانية الى المنشاة ".

كما عرفها البعض بانها " عبارة عن مقدرةالمنشاة على تحقيق ربح يزيد على مجموع الفائدة على رأس المال المستخدم ومكافأة الادارة ، اذا لم يقم صاحب المنشاة بادارتها بنفسه ".

وقد ذهب البعض الى انكار وجود الشهرة اطلاقا ، ولعل لهم بعض العذر فى ذلك ، اذ ان الاختلاف فى تعريفها وتحديد ماهيتها وكنهها والاسس التى تقوم عليها يدعوالى الشك فى جودها وانكارها .

وعموما ،فاننا لسنا هنا فى مقام بحث موضوع الشهرة ومناقشة الآراء - المختلفه ، وانما مجال ذلك بحث مستقل .

ونكتفى بالقول فى هذا الصدد بانه بالرغم من تعدد تعاريف الشهرة الا ان هذه التعاريف تقوم بصفة خاصة على المقومات التالية :

* أن الشهرة اصل ثابت معنوى (اى غير ملموس) .
* تعبر الشهرة عن مقدرة المنشاة على تحقيق ارباح غير عادية .
* وجود المنشاة واستمرارها فى العمل مع تمتع هذه المنشاة بميزات خاصة لاتتوافر فى غيرها بنفس الدرجة .

ومن البديهى ان وجود المنشاة امر ضرورى لوجود الشهرة ، فعندما نتحدث عن الشهرة فاننا نتحدث عن شهرة منشاة معينه ،وأن هذه المنشاة مستمرة فى العمل،فاذا توقفت عن العمل زالت شهرتها واختفت كأصل له قيمه .

ويلاحظ أن وجود المنشاة واستمرارها فى العمل وتمتعها بميزات خاصة لايكفى لوجود الشهرة ، اذ لابد لوجودها من توافر ركن آخر وهو تحقيق المنشاة لارباح غير عادية ، اذ ان وجود الربح لايستتبعه وجود الشهرة بل لابد من أن تحقق المنشاة ربحا يزيد على متوسط الربح

أ ـ اختبار عدد كافى من السنوات كعينه ممثلة لإتجـــاه الإرباح وتقلباتها .

ب ـ تحليل نتيجة اعمال الشركة فى السنوات التى تفحص حساباتها ،واجراء التسويات اللازمة للوصول الى متوسط صحيح للارباح التى حققتها الشركة فى الماضى ، وأهــم هذه التسويات مايلــى :

* استبعاد الارباح والخسائر غير الدورية ، اى التى لاتتكرر بصفة منتظمة والتى تنشا نتيجة لظروف غير عادية مرت بها الشركة ، والحكمة فى هذا واضحة اذ ان استبعادها هو استبعاد لاثر العوامل غير العادية على الاربـــــاح .

* استبعاد الإيرادات غير الذاتية ، ونقصد بها تلك الإيرادات التى لم تنتج من ممارسة النشاط العادى للمنشاة مثل ايراد الاوراق المالية وذلك مــــع مراعاة استبعاد الاصول المنتجة لهذه الإيــرادات (الاوراق الماليه فى مثالنا) من صافى الاصول .

* استبعاد جميع المصروفات التى تكبدتها المنشــأة نتيجة لظروف خارجة عن ايرادتها فى الفترة محــل الدراســـــة .

* التاكد من مراعاة المبادىء المحاسبية مثل مبـدأ الإستحقاق والتفرقة بين المصروفات الإيراديـــــة والراسماليه .

* التاكد من كفاية معدلات اهلاك الاصول الثابتة .

جـ ـ دراسة الاتجاه العام لارباح السنوات التى اتخـــذت لدراستها ، اذ ان هذا الاتجاه من اهم العوامل التى يجب مراعاتها عند تقديرعدد السنوات التى ينبنى على اساسها تقدير شهرة المحــــل .

(٢) يجب ان يعقب دراسة وتحليل حسابات النتيجة فى الماضى دراسة العوامل التى تؤثر فى استمرار او عدم استمرار ارباح الماضى فى المستقبل ، وبمعنى آخر دراسة العوامل التى تنبنى عليـها شهرة المحل مثل الميزات الخاصة التى تتمتع بها المنشـــأة واحتمال المنافسة ، ونفقات اعداد السلع والخدمات ، ورقـــم المبيعات فى المستقبل ، ودراسة الظروف الاقتصادية والماليـة والسيـاسية التى قد تؤثر على مقدار الارباح التى قد تتحقق فى المستقبل ، وعلى مدى التمتع بهذه الارباح ..... الخ .

الآن وقد قدرنا معدل العائد العادى للربح وصافى الاصول التى تمتلكها المنشاة ،يمكن لنا تحديد الربح العادى (مقدار العائد العادى) .

والفرق بين الارباح المنتظرة تحقيقها وبين الربح العادى الذى وصلنا اليه ، يمثل الارباح غير العادية التى ينتظر ان تحققها المنشاة فى المستقبل .

وبتقدير عدد السنوات التى يحتمل ان تتمتع فيها المنشاة بهذا الربح غير العادى يمكن لنا تقدير الشهرة وذلك كما يتضح فى البند التالى :

طرق تقدير الشهرة :

هناك عدة طرق لتقويم الشهرة ، كلها تقوم اساسا على التقدير الا ان بعضها يتميز على البعض الآخر بدقته وقيامه على اساس علمى من التحليل والدراسة والاستنباط ، وفيما يلى بعض هذه الطرق :

الطريقة الاولى: شراءعدد معين من متوسط صافى ارباح السنوات السابقة:

وتعتمد هذه الطريقة على استخراج متوسط الارباح الصافية الفعلية التى حققتها المنشاة فى عدد معين من السنوات السابقة مباشرة على وقت تقويم الشهرة ، وبضرب متوسط صافى الارباح الصافية فى عدد معين من السنوات يتفق عليه يمكن تحديد قيمة الشهرة .

مثال :

بفرض ان الارباح الصافية لمنشاة أ ، ب ، جـ خلال اربع سنوات سابقة كانت ٤٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ١١٠٠٠ جنيه على التوالى ، وتم الاتفاق على تقدير قيمة الشهرة على اساس اربعة امثال متوسط هذه الارباح .

فالمطلوب تقدير قيمة الشهرة ؟

الحل :

متوسط صافى ارباح الشركة فى الاربع سنوات =

$$= \frac{٤٠٠٠ + ٧٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١١٠٠٠}{٤} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ قيمة الشهرة = ٧٥٠٠ × ٤ = ٣٠٠٠٠ جنيه .

وفى مجال تقييمنا للطريقه نقول انها تعتبر فى تقديرها للشهرة على متوسط الارباح التى حققتها المنشاة فى الماضى مع ان

متوسط الربح فى الثلاث سنوات = (٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠) / ٣ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

الربح العادى = راس المال × معدل الربح العادى
= ١٠٠٠٠٠ × ٨ % = ٨٠٠٠ جنيه

متوسط الربح غير العادى = ١٠٠٠٠٠ ـ ٨٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيه

∴ قيمة الشهرة = ٢٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠ جنيه .

الطريقة الثالثة : تجميد الارباح غير العادية :

تفترض هذه الطريقة أن كل منشأة تحقق ربحا عاديا هو عبارة عن العائد العادى على راس المال المستثمر فيها . فاذا حققت المنشأة ربحا يزيد على الربح العادى ، كان هذا الربح الزائد عبارة عن العائد غير العادى الناتج عن أصل معنوى مستتر هو الشهرة ،وعلى ذلك اذا اردنا تقويم الشهرة ،يجب علينا تجميد هذا الربح غير العادى.

وعند تطبيق هذه الطريقة تتبع الخطوات التالية :

(١) الوصول الى متوسط أرباح المنشأة التى حققتها فى الماضى فى خلال الفترة المتفق عليها .
(٢) نحسب المعدل العادى على راس المال المستثمر وهذا يوصلنا الى رقم الربح العادى .
(٣) الوصول الى الربح غير العادى الذى تحققه المنشأة بطرح مقدار الربح العادى من متوسط الارباح الفعلية .
(٤) تجميد الربح غير العادى والمبلغ الناتج يمثل قيمة الشهرة .

ويرى البعض انه يجب رسملة الارباح غير العادية بمعدل اعلى من معدل الارباح العادية حيث ان درجة المخاطرة بخصوص الارباح غير العادية أعلى منها بخصوص الارباح العادية .

مثـــال :

يبلغ راس المال المستثمر فى أحدى الشركات ٤٠٠٠٠ ج ،ومتوسط ارباحها الفعلية فى الاربع سنوات ٧٢٠٠ جنيه .
والمطلوب تقدير قيمة الشهرة بفرض أن معدل العائد العادى فى الشركات المماثلة ١٢ % .

الحـــل :

متوسط الربح	=	٧٢٠٠ جنيه
الربح العادى (٤٠٠٠٠ × ١٢ %)	=	٤٨٠٠ ,,
الفرق يمثل الربح غير العادى		٢٤٠٠ ,,

∴ قيمة الشهرة = (٢٤٠٠ × ١٠٠) / ١٢ = ٢٠٠٠٠ جنيه

ويتوقف تقدير الشهرة على تحديد العناصر التالية :

(١) الربح غير العادى ، ويمكن التوصل اليه كماسبق ان اوضحناه .

(٢) معدل الفائدة الذى نستخدمه لتحديد القيمة الحالية . والسعر او المعدل الذى نستخدمه اما ان يكون سعر الفائدة على القروض السارى فى السوق المالية وهو الافضل والمتبع عادة .

(٣) عدد السنوات التى ينتظر ان تتمتع المنشاة خلالها بالربح غير العادى .

ويراعى عند تحديد مقدار الدفعات السنوية ان تكون الدفعات متناقصة نظرا لان الربح غير العادى الناتج عن الميزات الخاصة التى تتمتع بها المنشاة يتناقص دائما من عام الى آخر بسبب الظروف المختلفة التى تؤثر على هذه الميزات وتبطل مفعولها تدريجيا .

مما سبق يتضح طرق تقدير الشهرة ،ويجب التنويه الى ان الشركاء قد يتفقوا فيما بينهم على طرق اخرى لتقدير شهرة المحل ،وهذه الطرق ليس لها سند سوى انهاترتكز على الاتفاق.فالعقد شريعة للمتعاقدين.

متى تثبت قيمة الشهرة فى الدفاتر :

هناك قاعدة لاخلاف عليها بين المحاسبين مفادها انه يجب عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر الا اذا اشتريت الشهرة من الغير ، اى من شخص طبيعى أو اعتبارى اجنبى عن المنشاة .

والحكمة فى هذا واضحة ،حيث انه قد تم دفع ثمنا للشهرة .وهذا الثمن فى مقابل الحق فى التمتع بارباح غير عادية فى عدد معين من السنين المستقبلة . والشهرة اصل معنوى له قيمة - شانه شان الاصول الاخرى - وقد تحددت تلك القيمة فعلا ودفعت الى البائع ، ولذا يجب اثبات هذه الحقائق فى الدفاتر .

وسوف نتعرض بصورة اكثر تفصيلا لهذا الموضوع عند شرح مشاكل انضمام شريك جديد للشركة ومشاكل انفصال (او وفاة) شريك .

تخفيض شهرة المحل :

اذا فرضنا أن شهرة المحل قومت واثبتت فى الدفاتر بطريقة سليمة فهل يجوز استهلاكها كبقية الاصول الثابتة الاخرى

ان موضوع تخفيض شهرة المحل يعتبر من الموضوعات التى اشتد حوله الجدول العلمى واختلف بشانه وجهات النظر . والسبب فى ذلك يرجع الى الحقيقة الآتية :

الفصل الثانى

اعادة تقدير عناصر المركز المالى

المقصود باعادة التقدير هو فحص عناصر المركز المالى والتحقق من أن القيم الدفترية للأصول معادلة للقيم الحقيقية وأن الالتزامات الواردة بالميزانية تمثل حقيقة ما على الشركة من ديون.

فاذا تبين غير ذلك فان الميزانية لاتعكس المركز المالى الحقيقى للشركة ويتحتم اعادة التوازن الحقيقى الى الميزانية ، ولتوضيح ذلك نفرض أن فحص الأصول أسفر عن الأمور التالية :

* أن الأصول الثابتة لاتستهلك بالنسب الكافية أى بنسب أقل من المعدلات المعروفة ، وهذا يعنى أن الأصول تظهر دفتريا بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية - ويجب هنا أن تخفض قيمة الأصول.

* أن أرصدة المدينين تحوى أرقاما تمثل ديونا لاأمل فى تحصيلها وهنا لابد من اعدام هذه الديون واستبعادها من رقم المدينين.

* أن البضاعة قد تتضمن أصنافا راكدة لاينتظر أن تباع باسعارها المحددة فى قوائم الجرد أو بضاعة للغير أوبضاعة تالفة لذلك لابد من تخفيض قيمة البضاعة بكل ذلك ، كما قد يكون هناك بضاعة لدى الغير ولم تدرج ضمن البضاعة وفى هذه الحالة لابد من اضافتها .... الخ .

* عدم الاهتمام بتكوين المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو تكوينه بشكل غير واقعى .

لهذا كله فان اعادة الفحص تستلزم فتح حساب جديد يطلق عليه اسم حـ/ اعادة التقدير وهذا الحساب يجعل مدينا بكل نقص فى الأصول أو زيادة فى الالتزامات ، كما يجعل دائنا بكل زيادة فى الأصول أو نقص فى الالتزامات . ورصيد هذا الحساب يمثل الربح أو الخسارة التى تنشأ من عملية اعادة التقدير ، ويتم توزيع الربح أو الخسارة على الشركاء بنفس النسب التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر وذلك عن طريق الحسابات الجارية للشركاء التى يتم تسويتها بعد ذلك ضمن العناصر التى تسوى مع رأس المال بهدف زيادة رأس المال أوتخفيضه . و"حـ/ اعادة التقدير" هو حساب نتيجة وسيط يختلف عن الحسابات الختامية المعروفة من ناحية الظروف التى تستدعى تصويره ،فالحسابات الختامية تصور فى نهاية كل فترة مالية لاستخراج صافى الربح أو الخاص بتلك الفترة وتوزيعه على الشركاء ، أما حـ/ اعادة التقدير فهو حساب يصور فى المناسبات التى تستدعى اعادة تقدير أصول وخصوم الشركة مثل تخفيض أو زيادة رأس المال أو انضمام أو انفصال شريك من الشـركة .

وفيما يلى حـ/ اعادة التقدير :

(٣) <u>اقفال حساب اعادة التقدير</u> :

أ ـ اذا كانت نتيجة اعادة التقدير ربح يكون القيد كما يلى :

xx		من حـ/ اعادة التقدير
	xx	الى حـ/ جارى (أ)
	xx	الى حـ/ جارى (ب)
		....

ب ـ اذا كانت نتيجة اعادة التقدير خسارة يكون القيد كمايلى:

xx		من حـ/ جارى (أ)
xx		من حـ/ جارى (ب)
xx		....
	xx	الى حـ/ اعادة التقدير

الفصل الثالث

التغيير فى حصص الشركاء

مقدمـــــــة :

اذا قرر الشركاء اجراء اى تغيير على بنود عقد الشركة وجب عليهم استيفاء الإجراءات القانونية من حيث عمل اقرار كتابى بالتغيير وعمل نفس اجراءات الاشهار التى اتبعت عند تكوين الشركة حتى يعلم الغير بما يهمه معرفته من تغييـــر .

والتغييرات التى تقتضى معالجة خاصة بالدفاتر هى التغيير فى حصص الشركاء (زيادة وتخفيض راس المال) والتغيير فى اشخـــاص الشركاء (انضمام شريك جديد وانفصال شريك) وقد يتفق الشركاء علـى تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائـــــر .

وسوف نتناول فى هذا الفصل التغييرفى حصص الشركاء اما تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر فسوف نتناولها فى الفصل الرابع كذلـك يتناول الفصل الخامس التغيير فى اشخاص الشركاء .

وعلى هذا تتضمن خطة الدراسة فى هذا الفصل مايلى :

المبحث الاول : زيادة راس المـــــال .

المبحث الثانى : تخفيض راس المـــــال .

(٣) زيادة رأس المال بقيمة قرض الشريـــــك :

من المعروف أن قرض الشريك يعتبر التزاما على الشركة وهو التزام ينتهي بمجرد قيام الشريك باسترداد القرض وفقا للشروط المتفق عليها ، والقروض تمثل تمويل مؤقت وتلجـــأ الشركة اليها اذا كانت حاجتها للنقود حاجة وقتية ،ولكن اذا كانت الحاجة الى هذا التمويل مستمرة فان الشركاء قد يتفقون على تحويل القرض الى رأس المال ويكون القيد الخاص بهذا التحويل كالآتـــي :

xx من حـ/ قرض الشريك (.......)
xx الى حـ/ رأس المـــال (.......)

(٤) استخدام الاحتياطيات العامـــــة :

الاحتياطي هو مبلغ مقتطع من الارباح يستخدم كوسيلـــة من وسائل التمويل الذاتي ،وقد يرى الشركاء تجميد هـــذه الاحتياطيات وضمها في رأس المال وذلك بأن يقفل حســـاب الاحتياطي في رأس المال بالقيد التالـــي :

xx من حـ/ الاحتياطـــي العام
xx الى حـ/ رأس المـــال
xx (أ)
xx (ب)

وايا كانت الطريقة التي يتفق عليها الشركاء لتعلية نصيب كل منهم في رأس المال يجب أن يسددوا أولا أرصـــدة حساباتهم الجارية المدينة لان بقائها يتعارض مع تعزيز المركز المالي وهو الهدف من زيادة رأس المال (أو يخفض بهــا أولا انصبتهم في رأس المال قبل تقديم الزيادة).

مثـــــال :

أ ، ب شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الارباح والخسائـــر بالتساوي وفيما يلي ميزانية الشركة في ١٩٨٧/١٢/٣١ :

الاصـــــول : (المبالغ بالجنيهات) :
٣٠٠٠ الات ـ ١٦٠٠ اثاث ـ ٣٦٢٠ بضاعة ـ ٣٢٠٠ مدينون ـ ٢٠٠ جاري (أ) ـ ٨٠٠ بنك .

الخصـــوم : (المبالغ بالجنيهات) :
٥٠٠٠ رأس المال(٣٠٠٠ حصه (أ) ، ٢٠٠٠ حصه (ب)) ـ ١٠٠٠احتياطي عام ـ ١٧٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ـ ١٣٥٠ مخصص اهلاك آلات ـ ١٥٠مخصص اهلاك اثاث ـ ٢٤٠ حـ/جاري "ب" ـ ٥٠٠ قرض "أ" ـ ٤٠٠٠دائنون.

حـ/ راس المال بعد التعديل

المجموع	أ	ب	بيان	المجموع	أ	ب	بيان
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠	رصيد مرحل (ميزانية عمومية)	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	رصيد منقول
				٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من مذكورين
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠		١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠	

الميزانية بعد تعديل راس المال

		الأصول			الخصوم
		أصول ثابتة			**راس المال**
	٤٠٠٠	آلات		٥٥٠٠	(أ)
٢٦٥٠	١٣٥٠	- م. إهلاك آلات	١٠٠٠٠	٤٥٠٠	(ب)
	١٦٠٠	أثاث	٤٠٠٠		دائنون
١٤٥٠	١٥٠	- م.ك. أثاث			
		أصول متداولة			
٣٦٢٠		بضاعة			
	٣٢٠٠	مدينون			
٣٠٣٠	١٧٠	م.د.م. فى تحصيلها			
٣٢٥٠		بنك			
١٤٠٠٠			١٤٠٠٠		

* **ملاحظات على الميزانية :**

(١) يلاحظ أن أرصدة الحسابات الجارية للشركاء قد تلاشت حيث تمت تسويتها مع حـ/ راس المال وقد تلاشى أيضا حـ/ قرض الشريك لنفس السبب .

(٢) تم توزيع الاحتياطى العام بين الشريكين بنسبة الأرباح والخسائر واستخدام نصيب كل شريك فى زيادة راس ماله .

(٣) تأثر رصيد حـ/البنك بما دفعه كل شريك . حيث أصبح كمايلى :

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٨٠٠	رصيد منقول	٣٢٥٠	رصيد مرحل
٧٠٠	الى مذكورين		
١٧٥٠	الى حـ/ راس المال (ب)		
٣٢٥٠		٣٢٥٠	

ولتصحيح هذا الوضع يقرر الشركاء تخفيض راس المال بالفرق بين القيمة الدفترية للاصول وقيمتها الحقيقية ويتم ذلك عن طريق فتح حـ/ اعادة التقدير - السابق شرحه - ويوزع رصيد هذا الحساب (المدين) على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وتكون النتيجة ظهور ارصدة مدينة بحساباتهم الجارية يخفض بها انصبتهم فى راس المال (يجوز ان يخفض راس المال مباشرة بخسارة اعادة التقدير اذا اتفق الشركاء على ذلك).

مثـــال :

ا، ب، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى وكانت ميزانية الشركة فى ٣١/ ١٢ / ١٩٨١ كما يلـــى :

الاصـــول : (المبالغ بالجنيهات) :
١٢٠٠ اثاث - ٤٠٠٠ بضاعة - ٥٠٠٠ مدينون - ١٠٠٠ اوراق مالية - ١٥٠ جارى (ا) - ٢٠٠ جارى (ب) - ١٠٠ جارى (جـ) - ٨٣٠ بنـــك (سم) .

الخصـــوم : (المبالغ بالجنيهات) :
٨٠٠٠ رأس المال (٢٥٠٠ (ا) ، ٣٠٠٠ (ب) ، ٢٥٠٠ (جـ)) ٤٠٣٠ دائنون - ٣٥٠ مخصص اهلاك اثاث - ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلهـــا .

وقد قرر الشركاء تخفيض راس المال الى ٦٧٢٠ جنيه على أن يحتفظوا بنفس نسبة انصبتهم فى راس المال الشركة ، (مقدار التخفيض يوزع بنسبة راس المال)

واتفقوا على ما يلـــى :

(١) تقدر البضاعة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه بعد استبعاد بضاعة تالفة بمبلغ ٢٠٠ج .
(٢) يقدر الاثاث بمبلغ ٧٥٠ جنيه مع اجراء التسوية عن طريق مخصص الاهـــلاك .
(٣) يوجد دين معدوم قدره ١٠٠ جنيه ويقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلهـــا بمبلغ ٣٠٠ جنيه .
(٤) القيمة الحالية للاوراق المالية ٩٠٠ جنيه .
(٥) يقوم كل شريك بسداد او سحب النقص او الزيادة عن نصيبه فى رأس المال المحدد طبقا للاتفاق .

والمطلـــوب :

(١) قيود اليومية لتنفيذ ماسبق .
(٢) تصوير حـ/ اعادة التقديـــر .
(٣) تصوير حـ/ جارى الشركاء .
(٤) تصوير حـ/ راس المال بعد قرار التخفيض .
(٥) الميزانية العمومية بعد اجراء التعديـــل .

الحـــل :

حـ/جارى الشركـــاء

ا	ب	جـ	بيـــان	ا	ب	جـ	بيـــان
١٥٠	٢٠٠	١٠٠	رصيد منقـــول	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	من حـ/راس المال
٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	الىحـ/أ. التقدير				
٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠		٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	

حـ/ راس المال بعد التخفيض

مجموع	ا	ب	جـ	بيـــان	مجموع	ا	ب	جـ	بيـــان
١٣٥٠	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	الىحـ/جارى الشركاء	٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	رصيدمنقـول
٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيد مرحل					
٨٠٠٠	٢٠٥٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠		٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	رصيد مرحل بعد التعديل ميزانيـــة عموميـــة	٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيدمنقول
					٧٠	٥٠	٢٠	—	من حـ/البنك
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠		٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	

الميزانية العمومية بعد تخفيض راس المال

		البيان			البيان
		أصول ثابتـــه :			راس المال
	١٣٠٠	أثاث		٢١٠٠	(أ)
٧٥٠	٥٥٠	ـ م.ك. أثاث		٢٥٢٠	(ب)
		أصول متداولــة	٦٧٢٠	٢١٠٠	(جـ)
٣٦٠٠		بضاعة	٤٠٣٠		دائنـــون
	٤٩٠٠	مدينون			
٤٦٠٠	٣٠٠	ـ م.د.م. فيها			
	١٠٠٠	أوراق مالية			
	١٠٠	ـ م.هبوط أسعار			
٩٠٠		أوراق ماليــة			
٩٠٠		بنـــك			
١٠٧٥٠			١٠٧٥٠		

(أ) أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق القديم (٢:١:١) :

أجمالى الربح الصافى	(أ)	(ب)	(جـ)
١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥

(ب) أرباح وخسائر السنوات الثلاث طبقا للاتفاق الجديد (النسبة بين الشركاء بالتساوى) :

بيان	أجمالى	(أ)	(ب)	(جـ)
مرتب الشريك (أ) (٧٠٠ ج × ٣ سنوات)	٢١٠٠	٢١٠٠	—	—
خسارة السنة الاولى بعد خصم المرتب (٣٢٠٠ + ٧٠٠)	٣٩٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠
ربح السنة الثانية بعد خصم المرتب (٨١٠٠ ـ ٧٠٠) .	٧٤٠٠	٢٤٦٧	٢٤٦٧	٢٤٦٦
ربح السنة الثالثة بعد خصم المرتب المرتب (٧٢٠٠ ـ ٧٠٠)	٦٥٠٠	٢١٦٧	٢١٦٦	٢١٦٧
الارباح طبقا للاتفاق الجديد (متضمنة المرتب)	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣

(جـ) كشف فروق تسوية الارباح بين الشركاء :

بيان	اجمالى	(أ)	(ب)	(جـ)
أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق للاتفاق الجديد (البند "ب")	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣
أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق للاتفاق القديم (البند "أ")	١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥
فروق التسوية	—	(٦١٦)	+٣٠٨	+ ٣٠٨

يتبين من كشف فروق التسوية أن الشريك (أ) قد تأثر نتيجة هذا التعديل بمبلغ ٦١٦ جنيه ،أما الشريكين (ب)،(جـ) فقد زاد كل منهما بمقدار ٣٠٨ جنيه لهذا يجرى قيد تسوية لتعويض الشريك (أ) بهذا المبلغ كالآتى :

٦١٦ من حـ/ جارى الشركاء
٣٠٨ (ب)
٣٠٨ (جـ)
٦١٦ الى حـ/ جارى الشركاء
٦١٦ (أ)

- **ثانيا : الاتفاق على تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر فى السنوات اللاحقة للاتفاق :**

مثـــــال :

بفرض أن الشريكان فى المثال السابق اتفقا على عدم اثبــات الشهرة فى الدفاتر . فالمطلوب اجراء قيود اليومية اللازمـــة .

الحـــل :

فى هذه الحالة من الضرورى أن تتم التسوية كما يلـــى :

بيـــــــــان	أ	ب
توزيع الشهرة بالنسبة الجديدة (١ : ١)	١٥٠٠	١٥٠٠
،، ،، ،، القديمة (٢ : ١)	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٥٠٠ –	٥٠٠ +

ويكون قيد التسوية كالآتـــــى :

٥٠٠		من حـ/ جـــــارى (ب)
	٥٠٠	الى حـ/ جـــــارى (أ)
		تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة بسبب تغيير نسبة التوزيع

ويلاحظ على القيد السابق أن التسوية تتم من خلال الحسابــات الجارية للشركاء أى أن هذا القيد لم يترتب عليه (قبض أو دفع) كذلك لايترتب على القيد السابق اظهار شهرة المحل بالدفاتر .

(٣) معالجة الاحتياطى العـــام :

وفى هذا الصدد أيضا هناك احتمالين هما :

أ – اتفاق الشركاء على توزيع الاحتياطى العـــام .
ب – اتفاق الشركاء على الابقاء على الاحتياطى العام دون توزيع .

وطبقا للاحتمال الاول يتم توزيع الاحتياطى العام على الشركاء ويجرى القيد التالـــى :

xx		من حـ/ الاحتياطى العـــام
	xx	الى حـ/ جارى الشركـــــاء
		(أ) xx
		(ب) xx

وقد تم توزيع الاحتياطى العام على الشركاء بنسبة توزيـــــع الارباح والخسائر قبل التغيير ، اما الاحتمال الثانى فيتم أجـــراء تسوية بين حقوق الشركاء كما سبق أن أوضحنا بالنسبة لشهرة المحل .

(أ) **اذا كان قسط التامين يعالج محاسبيا كمصروف رأسمالي:**

فى هذه الحالة فان رصيد البوليصة يتمثل فى مجموع الاقساط المدفوعة وبالتالى تظهر البوليصة فى الميزانية غير معبرة عن الواقع الفعلى ،لذلك يتعين تخفيض رصيدها الى مايعادل قيمتها الحالية .وتكون المعالجة المحاسبية كالآتى :

xxx من حـ/ جاري الشركاء
(أ)
(ب)
(جـ)
xxx الى حـ/ بوليصة التامين على الحياة
تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية

مثـــال :

أ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ،ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى ،اتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح ٤:٣:٣ ، وبفرض أن رصيد بوليصة التامين على الحياة فى الدفاتر ١٦٠٠ جنيه (عبارة عن ٨ اقساط قيمة القسط ٢٠٠ جنيه) ، فاذا علمت أن القيمة الحالية للبوليصة ١٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل : قيود اليوميـــة

٦٠٠		من حـ/ جاري الشركاء ٢٠٠ (أ) ٢٠٠ (ب) ٢٠٠ (جـ)
	٦٠٠	الى حـ/ بوليصة التامين على الحياة تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية بمناسبة تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر .

(ب) **اذا كان قسط التامين على الحياة يعالج كمصروف ايرادي**

في هذه الحالة لايكون للبوليصة رصيد فى الدفاتر وبالتالى تمثل أصل مستتر ،وتعالج حسب اتفاق الشركاء وبنفس طريقة معالجة الشهرة المستترة ،فقد يتفق الشركاء على اظهار البوليصة بالكامل وفى هذه الحالة يجعل حـ/ البوليصة مدينا وحـ/ جارى الشركاء دائنا وتوزع قيمة البوليصة على الشركاء بنسبة توزيع أ،خ قبل التغيير ، كما قد يتفق الشركاء على عدم اظهارقيمة البوليصة بالدفاتر والابقاء عليها مستترة وهنا يجب اعداد مذكرة تسوية لحقوق الشركاء نتيجة لتغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر (وتعالج كماسبق أن بيننا عند شرح شهرة المحل) .

الفصل الخامس

التغيير فى أشخاص الشركاء

مقدمـــــــــة :

ان تغيير أعضاء الشركة ، بانضمام شريك جديد أو أكثر اليها أو انسحاب شريك أو أكثر منها ، يعد من وجهة النظر القانونية حلا للشركة الأصلية وخلقا لشركة جديدة . وبعبارة اخرى ، فان شروط العقد الصلى بصفتها هذه تصبح غير ملونه للخلفاء من الشركاء .

غير انه يلاحظ من وجهة اخرى ، أن تغير الشركاء لايؤثرفى ذاته على بقاء الشركاء واستمرارها ، سوى تاثيرا اسميا ، اذ قد تستمر الشركة فى مزاولة اعمالها ، دون اى خلاف يذكر بينها وبين سابقتها .

ولما كان يهم الغير أن يعلم بما قد يطرأ على العقد من تعديلات تمس مصالحه ، كما يهم العلم بقياس الشركة ، لذلك أوجب القانون ، عند حدوث اى تعديل أو تبديل فى شروط العقد التى يكون للغير شان فيها ، أن تستوى نفس الإجراءات المقرر اتباعها فى تكوين الشركة وهى أن يثبت التعديل باقرار كتابى ،وان يشهر بنفس الطريقة التى اشهر بها ملخص العقد الأصلى (المادة ٥٠٧ من القانون المدنى) وذلك حتى يحاط الجمهور علما بعقدالشركة وبكل مايدخل عليه من تعديل ومن الطبيعى ايضا اجراء قيود فى دفاتر الشركة لاثبات الوضع الجديد (بعد الإنضمام أو الإنفصال) وآثاره .

ويتناول هذاالفصل المشاكل المحاسبية لانضمام شريك أو انفصال شريك وذلك من خلال مبحثين همـــــا :

المبحث الأول : انضمام شريك جديد الى الشركة .

المبحث الثانى : انفصال شريك من الشركة .

(٣) معالجة الاحتياطى العام عند انضمام الشريك ٠
(٤) معالجة بوليصة التأمين عند انضمام الشريك ٠
(٥) تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء ٠

وسوف نعرض تلك المشكلات بشئ من التفصيل هذا مع مراعاة أنه قد يتفق الشركاء عند انضمام شريك الى الشركة على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر أو عدم تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر وسأعالج مشاكل الانضمام على ضوء كل من هذين الاحتمالين :

(١) مشكلة اعادة التقدير

كما سبق أن بينا أن اثبات نتائج اعادة التقدير تتم بجعل حـ/أ تقدير مدينا بالخسائر ودائنا بالأرباح ومن البديهى أن توزيع نتائج اعادة التقدير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة بين الشركاء القدامى فقط ، وبذلك لا يشارك الشركاء الجدد فى الأرباح التى نتجت عن اعادة التقدير كما لا يتحملون فى الخسائر حيث لا ذنب لهم فى تحقيقها ، ولا شك أن اعادة تقدير الأصول والخصوم وتعديل ذلك أمر ضرورى ولازم لتحقيق العدالة بين الشركاء عند الانضمام ٠

ولكن المشكلة التى قد تواجهنا فى هذا المجال وهو اعادة التقدير أنه قد يتفق الشركاء على اعادة تقدير الأصول والخصوم وعدم اثبات ذلك التعديل فى الدفاتر لذلك نظرا لعدم تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم لتتمشى مع القيمة الحقيقية لها فان تسوية الوضع تتم بأن يدفع الشريك المنضم نصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الأصول الى الشركاء القدامى بعد توزيعه بينهم بالنسبة التى توزع بها الأرباح والخسائر ، ويعوض الشركاء القدامى المنضم بمقدار نصيبه فى النقص فى قيمة صافى الأصول بطريقة أو بأخرى ٠

مثال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى ، قررا ضم الشريك جـ على أن يدفع ٦٠٠٠ جنيها نقدا فى حصته فى رأس المال وأن يشارك فى الأرباح بمقدار الربع ، فاذا علمت أن ميزانية الشركة قبل الانضمام كانت كالآتى :

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة بعد الانضمام بنسبة ٣:٣:٢	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
توزيع الزيادة قبل الانضمام بالتساوي	٤٠٠٠	٤٠٠٠	
الفرق يمثل ما فقده أ ، ب وما كسبه جـ	- ١٠٠٠	- ١٠٠٠	+ ٢٠٠٠

ولهذا فان التسوية اللازمة لتحقيق العدل من الشركاء في حالة عدم الرغبة في تعديل القيم الدفترية للأصول والخصوم يتطلب أن يدفع الشريك (جـ) المنضم مبلغ ٢٠٠٠ جنيه الى كل من أ ، ب .

(٢) قيود اليومية اللازمة لاثبات التسوية بين الشركاء :

(أ) اذا تم دفع المستحق لكل شريك مباشرة فلا تجرى أية قيود في دفاتر الشركة .

(ب) اذا تم الدفع نقدا الى الشركة فان القيود اللازمة لاثبات الدفع تكون كالآتي :

٢٠٠٠ من حـ/ البنك

الى مذكورين

١٠٠٠ حـ/ جاري (أ)

١٠٠٠ حـ/ جاري (ب)

اثبات ما دفعه (جـ) تعويضا لكل من أ ، ب

(جـ) اذا لم يتمكن (جـ) من دفع المستحق عليه نقدا فقد يتفق مع شريكيه على اعتبار المستحق قرضا في ذمة الشركة وتجرى القيد الآتي :

٢٠٠٠ من حـ/ قرض الشريك (جـ)

الى مذكورين

١٠٠٠ حـ/ جاري (أ)

١٠٠٠ حـ/ جاري (ب)

واذا أسفر التقويم عن نقص في صافي الأصول عن القيمة الدفترية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ولم يرغب الشركاء في تعديل القيمة الدفترية ، تجرى التسوية بينهم بالقيد الآتي :

٣٠٠٠ من حـ/ البنـك

٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)

وعلى ذلك فان تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر ليس لها أى أثر على حقوق الشركاء القدامى فى حـ/ تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم حيث توزع عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة .

أما اذا رأى الشركاء عدم تعديل القيمة الدفترية فان ذلك يؤدى الى وجود أرباح مستترة من حق الشريكين أ ، ب اقتسامها بالتساوى (النسبة القديمة) ولذلك يلزم اجراء تسوية تكون من نتيجتها ضمان عدم مشاركة الشريك (جـ) فى هذه الأرباح المستترة .

ومن ناحية أخرى فان تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر يهدد حقوق الشركاء القدامى فى هذه الأرباح المستترة ، حيث أن هذه الأرباح تخضع توزيعها للنسبة القديمة ، فاذا ما ظلت مستترة ، ورأى الشركاء فى المستقبل تعديل قيمة الأصول والخصوم لتتفق مع قيمتها الحقيقية فان الأرباح الناتجة عن هذا التعديل لابد من توزيعها بين الشركاء أ ، ب ، جـ بنسبة التوزيع الجديدة مما يخل بحقوق الشركاء القدامى ويؤدى الى ظلم البعض واستفادة البعض الآخر ، لذلك يتطلب الأمر عمل مذكرة تسوية لتحديد نصيب كل من الشركاء فى صافى الأصول ومقدار ما يدفعه المنضم فى صافى هذه الأصول (٦٠٠٠ جنيه).

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة فى صافى الأصول على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الزيادة فى صافى الأصول على الشركاء بالنسبة القديمة (التساوى) .	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
	- ٦٠٠	- ١٢٠٠	+ ١٨٠٠

يتضح من ذلك أن الشريك (أ) يستحق ٣٠٠٠ جنيه فى صافى الأصول ولكن أصبح يستحق ٢٤٠٠ جنيه نتيجة تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر أى أن سيخسر ٦٠٠ جنيه نتيجة لهذا التغيير ، وكذلك يخسر الشريك (ب) ١٢٠٠ ج ،

بيـــــان	أ	ب	جـ
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة القديمة (بالتساوى)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
الفـــرق	-٦٠٠	-١٢٠٠	+١٨٠٠

ويعنى ذلك أن نصيب كل من أ ، ب من الخسارة قد نقص بمقدار ٦٠٠ جنيه و ١٢٠٠ جنيه على التوالى نتيجة لتعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وحيث أنه لا دخل للشريك (جـ) فى هذه الخسارة وهى ١٨٠٠ جنيه نتيجة لانضمامــــه، لذلك يلزم تعويضه بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ويتحمل (أ) ٦٠٠ جنيه ، (ب) ١٢٠٠ جنيه وتتم التسوية فى حـ/ رأس المال أو الحسابات الجارية للشركاء ويكون القيــــد كالآتى :

من مذكورين
٦٠٠ حـ/ جــارى (أ)
١٢٠٠ حـ/ جــارى (ب)
١٨٠٠ الى حـ/ جــارى (جـ)
اثبات تسوية حقوق الشركاء

ثم سداد حصة (جـ) فى رأس المال بالقيد الآتى :
٣٠٠٠ من حـ/ البنك (أو الصندوق)
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)
اثبات سداد (جـ) لحصتة فى رأس المال

(٢) مشاكل الشهرة عند انضمام شريـك

ان انضمام شريك جديد الى الشركة معناها انضمامه لكيان الشركة القائمة، وقد تبين عند الانضمام أن مقدرة الشركة على تحقيق الأرباح مقدرة غير عاديــــة فى أنها تحقق أرباحا غير عادية وفى هذه الحالة تثار مشكلة الشهرة .

وعادة ما تتم تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة مع باقى الأصول فيعـــــاد

١) ألا يدفع الشريك الجديد شيئا فى الشهرة ٠
٢) أن يدفع الشريك المنضم حصته فى الشهرة وتبقى كما هى (بقائها بالقيمة الدفترية)٠

واذا علمت أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بعد الانضمام تعدلت وأصبحت ٤ : ٣ : ٣ ٠

((الحل))

١) بفرض أن الشريك (جـ) لن يدفع شيئا فى الشهرة :

١٠٠٠ من حـ/ الشهرة
١٠٠٠ الى حـ/ رأس المال
٥٠٠ حصة (أ)
٥٠٠ حصة (ب)
اثبات شهرة المحل بالقيمة الدفترية بمناسبة انضمام الشريك (جـ) وعدم دفعه مقابل حصته فيها

٢) بفرض أن الشريك (جـ) يدفع حصته فى الشهرة :(وتظل الشهرة بقيمتها الدفترية ٣٠٠٠ جنيه :

بيـــــان	أ	ب	جـ
بعد الانضمام ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٤٠٠	٣٠٠
قبل الانضمام (بالتساوى)	٥٠٠	٥٠٠	
	- ١٠٠	- ٢٠٠	+٣٠٠

٣٠٠ من حـ/ البنـــك
٣٠٠ الى حـ/ الجـارى
١٠٠ حصـة (أ)
١٠٠ حصـة (ب)
ما دفعه (جـ) نظير حصته فى الشهرة وتوزيعه على أ ، ب

وفيما بعد لو رغب الشركاء فى اظهار القيمة الحقيقية للشهرة يكـــون القيـد :

بالتساوى ، انضم (جـ) وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ومن شروط هـذا الانضمام أن يدفع (جـ) حصته فى رأس المال وقدرها ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك لحساب الشركة وأن يصبح توزيع الأرباح والخسائر ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

فبفرض أن (جـ) لن يدفع حصته فى الشهرة (الرغبة فى اظهار الشهرة فى الدفاتر) ويكون القيد كالآتى :

٣٠٠٠ من حـ/ الشهرة

٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال

١٥٠٠٠ حصة (أ)

١٥٠٠٠ حصة (ب)

اثبات الشهرة بمناسبة انضمام (جـ) مع توزيع قيمتها بالتساوى

٥٠٠٠ من حـ/ البنك

٥٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (جـ)

سداد الشريك (جـ) لحصته فى رأس المال

ويتضح من القيود السابقة أنه فى حالة عدم دفع (جـ) لحصته فى الشهرة تظهر فى الدفاتر كأصل من أصول الشركة .

٢) حالة دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة :

نظرا لأن الشهرة أصل غير مضمون قد يتفق الشركاء على أن يدفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة على أن تستمر الشهرة غير ظاهرة على أن تسوى حقوق الشركاء فى هذه الحالة بعمل التسوية اللازمة بينهم لتحقيق العدالة .

مثال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، انضم الشريك (جـ) فأصبحت ٤ : ٣ : ٣ على التوالى وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

ومن شروط هذا الانضمام أن يدفع جـ حصته فى رأس المال وقدرها ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك باسم الشركة .

فبفرض أن الشريك (جـ) دفع أيضا مقابل حصته فى الشهرة فتتم التسوية[1] طبقا للآتى :

١٠٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام

١٠٠٠ الى حـ/ الحسابات الجارية

٦٠٠ جـارى (أ)

٤٠٠ جـارى (ب)

توزيع الاحتياطى العام على الشريكين أ ، ب

(٢) بفرض أن (جـ) دفع مقابل حصته فى الاحتياطى العام :

ففى هذه الحالة يتعين حساب ما يدفعه (جـ) وما يستحقه كل من أ ، ب كما فى الجدول الآتى :

البيـــان	أ	ب	جـ
توزيع الاحتياطى العام بعد الانضمام بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٣٠٠	٣٠٠
توزيع الاحتياطى قبل الانضمام بنسبة ٣ : ٢	٦٠٠	٤٠٠	
الفـــرق	- ٢٠٠	- ١٠٠	+ ٣٠٠

وطبقا لمذكرة التسوية يكون القيد اللازم كما يلى :

٣٠٠ من حـ/ البنـــك

٣٠٠ الى حـ/ الحسابات الجارية

٢٠٠ جـــارى (أ)

١٠٠ جـــارى (ب)

ما دفعه (جـ) مقابل الاحتياطى العـــام

٤) معالجة التأمين عند انضمام الشريك :

بمناسبة انضمام شريك جديد الى الشركة وبفرض أن هناك بوليصة تتخذ الاجراءات اللازمة لضم الشريك الجديد مع شركة التأمين وبعد ذلك تتم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا لما يلى :

(أ) اذا لم يكن للبوليصة رصيد فى الدفاتر فانها تمثل أصل مستتر لأن الشركاء يعالجون الأقساط كما فى الطريقة الأولى باعتبارها مصروفا ايراديا ومن ثم فانه بمناسبة الانضمام تكون المشكلة مثل الشهرة تماما عندما تكون

ميزانية الشركة في ١٩٩٠/١/١ كما يلي :

	أصول			خصوم
٣٠٠٠	الشهرة			رأس المال
١٠٠٠٠	العقارات		١٨٠٠٠	محمد
١٠٠٠٠	عدد وآلات		١٢٠٠٠	أحمد
٤٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠٠		
٤٠٠٠	مخزون بضائع	٣٠٠٠		احتياطي عام
٦٠٠٠	بوليصة تأمين	٢٠٠٠		قرض محمد
	على الحياة	٥٩٠٠		دائنون
١٠٤٠٠	مدينون	٧٨٠٠		أ٠ دفع
٦٦٠٠	بنك	٩٠٠		جاري أحمد
٢٠٠٠	جاري محمد	٤٠٠		مخصص د٠م فيها
		٣٠٠٠		مخصص أ٠ عقار
		٢٠٠٠		مخصص اهلاك آلات
		١٠٠٠		مخصص اهلاك أثاث
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠		

وقد تم الاتفاق على انضمام ماجد طبقا للشروط الآتية :

١) تكون حصة باسم في رأسمال الشركة ١٤٠٠٠ جنيه ويكون سدادها كالآتي :
٦٠٠٠ عدد وآلات ، ٢٤٠٠ أثاث ، ٥٦٠٠ نقدية أودعت بالبنك ٠

٢) تصبح حصة محمد في رأس المال ٢٠٠٠٠ جنيه وأحمد ١٦٠٠٠ جنيه على أن يدفع أو يسحب كل منهما ما ينقص أو يزيد عن حصتهما في رأس المال

٣) قدرت الشهرة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ٠

٤) يعاد تقدير الأصول والخصوم وكانت كما يلي :

أ - تم اهلاك الأثاث في الأعوام الماضية بمعدل مرتفع وتقدر الزيادة في قيمة الاهلاك بمعدل ١٠٪ من تكلفة الأساس ٠

ب - قدرت البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه ٠

جـ - اهلكت الآلات في الفترة الماضية بنسبة غير كافية ويقدر فرق الاهلاك بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، كما تبين أنه صرف على الآلات مبلغ

تابع قيود اليومية :

٨٠٠		من ح/ اعادة التقدير
		الى مذكورين
	٤٨٠	ح / جـارى محمد
	٣٢٠	ح / جـارى أحمـد
		توزيع نتيجة اعادة التقدير
		من مذكورين
٦٠٠		ح/ جارى محمد
٤٠٠		ج/ جارى أحمد
	١٠٠٠	الى ح/ البوليصة
		تخفيض رصيد البوليصة لقيمتها الحالية
٣٠٠٠		من ح/ الاحتياطى العام
		الى مذكورين
	١٨٠٠	ح/ جارى محمد
	١٢٠٠	ح/ جارى أحمد
		توزيع الاحتياطى العام على محمد، أحمد
٢٠٠٠		من ح/ الشهرة
		الى مذكورين
	١٢٠٠	ح/ رأس مال محمد
	٨٠٠	ح/ رأس مال أحمد
		اثبات القيمة الحقيقية للشهرة
١١٢٠		من ح/ البنك
		الى مذكورين
	٨٠٠	ح/ رأسمال (محمد)
	٣٢٠	ح/ جارى (محمد)
		سداد محمد لرصيد حسابه الجـــارى وللمستحق عليه لزيادة رأسماله

ح / رأس المال

محمد	أحمد	باسم	بيان	محمد	أحمد	باسم	بيان
				١٨٠٠٠	١٢٠٠٠		رصيد
						١٤+٠٠	من مذكورين
				١٢٠٠	٨٠٠		من ح/الشهرة
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	رصيد مرحل		٢٠٢٠		من ح/جاري
				٨٠٠	١١٨٠		من ح/ البنك
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	

الميزانية العمومية

		بيان			بيان
٥٠٠٠		الشهرة			رأس المال
	١٠٠٠٠	عقارات	٢٠٠٠٠		محمد
			١٦٠٠٠		أحمد
٧٠٠٠	٣٠٠٠	م٠أ٠عقارات	١٤٠٠٠		باسم
	١٦٤٠٠	عدد وآلات		٥٠٠٠٠	
	٣٢٠٠	م٠أ٠آلات		٢٠٠٠	قرض محمد
١٣٢٠٠				٥٩٠٠	دائنون
	٦٤٠٠	أثاث		٧٨٠٠	أ٠دفع
	٦٠٠	م٠أ٠أثاث			
٥٨٠٠					
٥٢٠٠		مخزون البضائع			
٥٠٠٠		بوليصة التأمين			
	١٠٣٠٠	مدينون			
	٣٠٠	م٠د٠فيها			
١٠٠٠٠					
١٤٥٠٠		ح / البنك			
٦٥٧٠٠				٦٥٧٠٠	

ارشادات :

(١) ح/ البنك :

المبحث الثانى

مشاكل انفصال شريك من الشركة

تعتمد شركات الأشخاص على الثقة الشخصية المتبادلة بين الشركاء ، لذلك نرى نصوص القانون تقضى انقضاء الشركة فى حالة وفاة أحد الشركة أو الحجز عليه أو اعساره أو افلاسه ، كذلك تقضى هذه النصوص بجواز انسحاب أى شريك اذا كانت مدتها غير محددة ـ وبشرط ألا يكون انسحابه عن غش ، أو فى وقت غير ملائم ، وأن يعلن الى الشركاء الآخرين قبل حصوله .

وقد ينص فى عقد الشركة على أنه اذا توفى أحد الشركاء قبل انقضاء مدتها ، يجوز أن تستمر الشركة فى أعمالها فيحل ورثة الشريك المتوفى محله فيها .

وفى جميع حالات الانفصال ، أو حلول الورثة محل الشريك المتوفى ، فيجب تحديد حقوق الشريك المنفصل قبل الشركة وتشمل هذه الحقوق ما يلى :

١) تحديد حصته فى صافى الأصول الظاهرة فى الدفاتر (الأصول والخصوم).
٢) تحديد حصته فى أرباح الشركة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال .
٣) تحديد حصته فى شهرة المحل .
٤) تحديد حصته فى بوليصة التأمين على الحياة .
٥) تحديد حصته فى الاحتياطى العام .
٦) تحديد رصيد حسابه الجارى .
٧) تحديد مستحقاته والتزاماته قبل الشركة .

وسوف نتعرض لكل من تلك المشكلات بشىء من التفصيل مع توضيح ذلك بالأمثلة :

(١) حصة الشريك المنفصل فى صافى الأصول

تجرى فى تاريخ الانفصال عملية اعادة تقدير لأصول والتزامات الشركة الظاهرة ويثبت ذلك فى حساب اعادة التقدير ثم يوزع رصيده مدينا أو دائنا على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال حتى اذا عدلت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمناسبة الانفصال ، هذا مع مراعاة اقفال جميع العمليات المترتبة على انفصال الشريك المنفصل فى حساب يسمى حـ/ الشريك

من مذكورين
٨٠٠ حـ/ جارى (أ)
٢٠٠ حـ/ جارى (ب)
١٠٠٠ الى حـ/ الشريك (جـ)
قيام كل من أ ، ب بتعويض الشريك المنفصل (جـ)

(٢) حصة الشريك المنفصل فى الأرباح

كثيرا ما يحدث انفصال شريك عن الشركة خلال السنة المالية ويترتب على انفصاله ضرورة تحديد حصته فى الأرباح عن الفترة من تاريخ آخر ميزانية حتى تاريخ الانفصال ويتم التحديد عن طريق أسلوبين :

أ) تقدر حصة الشريك المنفصل فى الأرباح من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال على أساس نسبة معينة من حصته فى رأس المال أو على أساس نصيبه فى الأرباح فى العام السابق ، أو على أساس متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات ، وفى كل الحالات السابقة يحدد نصيب الشريك المنفصل من ربح عام الانفصال من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال كنسبة مئوية من ١٢ شهرا ، ويؤخذ فى الاعتبار عند تحديد حصة المنفصل فى الأرباح فائدة رأس المال وفائدة المسحوبات وما له من المكافآت .

ب) قد يتفق الشركاء على تحديد حصة الشريك فى أرباح الانفصال على أساس ما تظهره الحسابات الختامية فى نهاية العام ، ويعد لهذا الغرض حـ/ الأرباح والخسائر مجزأ وحـ/ توزيع الأرباح والخسائر مجزأ للتفرقة بين أرباح الفترة قبل الانفصال وما بعد الانفصال حيث أن الأولى تكون من حق جميع الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل والجزء الثانى من حق الشركاء الباقين فقط .

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن وينص عقد الشركة على ما يلى :
١) توزع الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ .
٢) نحسب فائدة على رأس المال ٥٪ وعلى المسحوبات ٦٪ .
٣) يحسب الشريك المنفصل أرباح بمعدل مستوى ١٠٪ من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال .

٣) الاتفاق على عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر .
واختيار طريقة معينة تتوقف على اتفاق الشركاء الباقين .

مثـــال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى ، فاذا علمت أن الشريك (جـ) انفصل عن الشركة وقدرت الشهـــرة بمناسبة الانفصال بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وأن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بيـــن أ ، ب أصبحت ٢ : ١ .

والمطلوب :

(أ) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية .
(ب) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بنصيب المنفصل .
(جـ) الاتفاق على عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر .

((الحـــل))

(أ) **الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية :**

٦٠٠٠ من حـ/ الشهرة
الى مذكورين
٢٤٠٠ حـ/ رأس المال (أ)
١٨٠٠ حـ/ رأس المال (ب)
١٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

ملحوظة :

تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أ ، ب بنسبة ٢ : ١ ليس له أثر على القيد السابق حيث أن الشهرة أثبتت بالكامل فى الدفاتـــر وطبقا لذلك حصل كل شريك على حصته فى الشهرة بنسبة توزيع الأربـــاح والخسائر القديمة .

(ب) **الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بنصيب المنفصل فقط :**

١٨٠٠ من حـ/ الشهرة
١٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

كذلك ترتب على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمناسبة الانفصال وهى ٢ : ١ أن هناك جزء من الشهرة مستتر قدره ٤٢٠٠ جنيه (٦٠٠٠-١٨٠٠) ،

يلاحظ أن التسوية قد تمت باستخدام الحسابات الجارية للشركاء أ ، ب لأن تعديل حصصهم فى رأس المال مرتبط باتفاقهما على ذلك ويكون التعديل بالقدر المتفق عليه ، أما ما يخص الشريك (جـ) فقد رحل كما هو متفق عليه فى جـ/ الشريك المنفصل (جـ) .

(٤) معالجة بوليصة التأمين عند الانفصال (الانسحاب والوفاة) :

(أ) البوليصة عند الانفصال بسبب الانسحاب العادى :

فى هذه الحالة تتخذ الاجراءات اللازمة مع شركة التأمين لفصل الشريك من البوليصة ويتم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا للطرق المحاسبية التى يتم بها معالجة بوليصة التأمين طبقا لما يلى :

(١) اذا كانت البوليصة تعالج كمصروف ايرادى : (١)

فان البوليصة فى هذه الحالة تعتبر كأصل مستتر ولا تختلف معالجتها فى هذه الحالة مثل شهرة المحل .

وقد ينشأ خلال السنة المالية احتمال سداد قسط خلال تلك السنة وفى هذه الحالة يفضل أن يقفل حـ/ قسط التأمين على الحياة بجعله دائنا مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و (حـ/ حصة الشريك المنفصل) مدينة. وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال .

ثم تعالج البوليصة كما فى حالة الشهرة ، ويتوقف معالجتها على اتفاق الشركاء .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى انفصل (جـ) فى ١٩٩٠/١٠/١ واتفق أ ، ب على توزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٣ : ٢ وذلك لانفصال (جـ) ، وبفرض أن الشركة سبق أن أمنت على الشركاء نظير قسط سنوى ١٥٠ جنيه يسدد فى ٧/١ من كل عام ، وكان محاسب الشركة يعالج الأقساط المدفوعة كمصروف ايرادى ، وتبلغ القيمة الحالية للبوليصة فى ١٩٩٠/١٠/١ (تاريخ الانفصال) ٢٤٠٠ جنيه .

---

(١) د. على محروس شادى ، محاسبة الشركات قطاع خاص ، مكتبة غريب ، سنة ١٩٧٧ ، ص ١٤٤ .

من مذكورين :
٥٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠ حـ/ جارى (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
١٥٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة
اقفال القسط

٢٤٠٠ من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
الى مذكورين
٨٠٠ حـ/ جارى (أ)
٨٠٠ حـ/ جارى (ب)
٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
اثبات القيمة الحالية للبوليصة

(٢) البوليصة تعالج كمصروف رأسمالى :

يتمثل فى مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ الانفصال ، وفى هذه الحالة يتعين تخفيض رصيدها الى ما يعادل قيمتها الحالية فى ذلك التاريخ، ويعالج ذلك بجعل حـ/ البوليصة دائنا بالفرق مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و حـ/ حصة الشريك المنفصل مدينة وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال ٠

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، انفصل الشريك (جـ) وبفرض أن بوليصة التأمين فى تاريخ الانفصال كان ٢٧٠٠ جنيه وقيمتها الحالية ٢٤٠٠ جنيه ، فيكون القيد اللازم كما يلى:

من مذكورين
١٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٠٠ حـ/ جارى (ب)
١٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٣٠٠ الى حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية بمناسبة انفصال الشريك

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وقد أمنت الشركة على حيتهم بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وفى ١٩٩٠/٨/١ توفى الشريك (جـ) .

والمطلوب قيود اليومية اللازمة بالنسبة لكل من الحالات الآتية :

(١) رصيد بوليصة التأمين فى الدفاتر ٤٠٠٠ جنيه .

(٢) رصيد بوليصة التأمين ٤٠٠٠ جنيه ورصيد القسط ٥٠٠ جنيه .

(٣) رصيد القسط ٥٠٠ جنيه .

(٤) ليس هناك رصيد للبوليصة أو القسط فى الدفاتر .

أولا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الثانية اعتبار البوليصة مصروفا رأسماليا

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكورين
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٢٤٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٨٠٠ حـ/ جارى (ب)
١٨٠٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق قيمة البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة بوليصة التأمين (تاريخ التحصيل)

ثانيا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الثالثة :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكورين
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٥٠٠ حـ/ قسط التأمين
٢٢٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٦٥٠ حـ/ جارى (ب)
١٦٥٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

(٥) الاحتياطى العــام

تمثل الاحتياطيات أرباحا غير موزعة احتجزها الشركاء فى الأعوام الماضية بغرض تقوية المركز المالى للشركة ، فعند الانفصال لأى شريك يلزم تحديـــــد نصيبه من هذه الأرباح غير الموزعة واضافتها الى حقوقه ، ويتم توزيعها بطبيعة الحال بالنسبة المتفق عليها لتوزيع الأرباح والخسائر ويتوقف معالجتهـــــا محاسبيا على رغبة الشركاء فى الغائها أو بقائها بما يعادل نصيب الشـــركاء الباقين .

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى انفصـل (جـ) وكان رصيد الاحتياطى العام فى الدفاتر عند الانفصال ١٥٠٠ جنيه وأصبحـت نسبة توزيع الأرباح والخسائر ٣ : ٢ على التوالى وهنا قد يتفق الشركاء على :

١ - توزيع الاحتياطى العام .
٢ - بقاء الاحتياطى العام .

(١) توزيع الاحتياطى العام :

تكون المعالجة المحاسبية كالآتى :

١٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
الى مذكورين
٥٠٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠٠ حـ/ جارى (ب)
٥٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
توزيع الاحتياطى العام على الشركاء

وبهذا لا يبقى لحساب الاحتياطى وجود فى الدفاتر .

(٢) بقاء الاحتياطى العام :

أما اذا رغب الشركاء فى بقاء الاحتياطى بما يعادل نصيب أ ، ب يكــون القيد المحاسبى كالآتى :

٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

منـــه — ح/ الشريك المنفصـــل — لـــه

	منه		له
xx	الحسابات الجارية المدينة	xx	الحسابات الجارية الدائنة
xx	مسحوبات (لم تثبت بالحسابات الجارية)	xx	قرض الشريك
		xx	فوائد القرض المستحقة
xx	فوائد مسحوبات مختلفة لم تثبت بالحسابات الجارية	xx	المكافآت والمرتبات المستحقة
		xx	فائدة رأس المال المستحقة
xx	نصيب الشريك فى خسائر عام الانفصال	xx	نصيب الشريك فى أرباح اعادة التقدير
xx	نصيب الشريك فى خسائر اعادة التقدير	xx	نصيب الشريك فى الأرباح عن الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال
		xx	نصيب الشريك فى بوليصة التأمين
		xx	نصيب الشريك فى أ٠ عام
		xx	نصيب الشريك فى الشهرة أو التسويات المترتبة عليها
xxxx		xxxx	

(أ) مثال على الانفصال بسبب الوفاة :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ينص عقد الشركة على ما يلى :

١) تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦٪ سنويا وعلى المسحوبات ٤٪ ٠

٢) توزع الأرباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى ٠

٣) انفصال الشريك لا يحل الشركة وتحسب للشريك المنفصل أرباح بمعدل أرباح سنوية ١٠٪ من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال ٠

وفى ٨٦/٦/٣٠ توفى الشريك وجـ) وظهرت الأرصدة الآتية بعد ذلك فى ذلـــك التاريخ :

٢٠٠٠٠ رأس المال (٨٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٥٠٠٠) على التوالى للشركاء أ ، ب ، جـ ـ
٦٠٠ مسحوبات الشريك (جـ) فى ٨٦/٤/٣٠ ـ ١٥٠٠ بوليصة التأمين على الحياة ـ
٣٠٠ قيمة قسط التأمين على الحياة ـ ١٥٠٠ احتياطى عام ٠

فاذا علمت أن :

تابع قائمة بحقوق ورثة وجـ) :

البيان		
اجمالى حقوقه		٨٣٠٠
(ب) التزاماته :		
١ ـ مسحوبات (جـ)	٦٠٠	
٢ ـ فائدة مسحوباته	٤	
		٦٠٤
أجمالى المستحق للورثة		٧٦٩٦
المبلغ المسدد للورثة		١٦٩٦
المبلغ الباقى قرضـــا		٦٠٠٠

قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
١٥٠		حـ / فائدة رأس المال
٢٥٠		حـ / حصة (جـ) فى الأرباح
	٤٠٠	الى حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
		اثبات فائدة رأسمال والأرباح المستحقة للشريك (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين
		الى مذكورين
	١٥٠٠	حـ/ البوليصة
	٣٠٠	حـ/ قسط التأمين
	١٤٠٠	حـ/ جارى (أ)
	١٤٠٠	حـ/ جارى (ب)
	١٤٠٠	حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
		استحقاق البوليصة لوفاة (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ البنـــك
	٦٠٠٠	الى حـ/ شركة التأمين
		تحصيل قيمـة البوليصـــة

ح/ القـــرض

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١	٦٠٠٠	من ح/ الشريك المتوفى (ج) ٨٦/٦/٣٠
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٢٤٨٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٦٠٠٠	رصيد ٨٧/١/١
٤٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٤٨٠	من ح/فائدة القرض ٦/٣٠
٦٤٨٠		٦٤٨٠	
٢٣٢٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٤٠٠٠	رصيد ٨٨/١/١
٢٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٣٢٠	من ح/ فائدة القرض ٦/٣٠
٤٣٢٠		٤٣٢٠	
٢١٦٠	الى ح/ البنك ٦/٣٠	٢٠٠٠	رصيد ٨٩/١/١
		١٦٠	من ح/ فائدة القرض ٦/٣٠
٢١٦٠		٢١٦٠	

ح/ فائدة القـــرض

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٤٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ٠خ ٨٦/١٢/٣١
٢٤٠		٢٤٠	
٤٨٠	الى ح/القرض ٨٧/٦/٣٠	٢٤٠	رصيد ٨٧/١/١
١٦٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١	٤٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٧/١٢/٣١
٦٤٠		٦٤٠	
٣٢٠	الى ح/القرض ٨٨/٦/٣٠	١٦٠	رصيد ٨٨/١/١
٨٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ٠خ ٨٨/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٠	الى ح/القرض ٨٩/٦/٣٠	٨٠	رصيد ٨٩/١/١
		٨٠	من ح/أ٠خ ٨٩/١٢/٣١
١٦٠		١٦٠	

وقد اتفق الشركاء فى ذلك التاريخ على انفصال الشريك (جـ) بالشـــروط الآتيـة :

١) يعاد تقدير الأصول وكانت كالآتى :

(أ) سبق صرف مبلغ ١٠٠٠ جنيه لاجراء اصلاحات واضافات هامة للعقــار وقد اعتبرته الشركة من حينه مصروفا ايراديا .

(ب) قدرت الآلات بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه والأثاث بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

(جـ) أن البضاعة مقومة بسعر متضخم عن سعر التكلفة ويبلغ سعر التكلفـة الحقيقى ٢٤٠٠ جنيه (يكون الاحتياطى بالفرق بين السعر المتضخـم وسعر التكلفة).

(د) تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فـــى تحصيلها ٣٥٠ جنيه وتقدر شهرة المحل بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه .

(هـ) تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض ٣٠٥٠ جنيه .

٢) هناك بوليصة تأمين على حياة الشركاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وقيمتهـــا الحالية فى تاريخ الانفصال كانت ٣٥٠٠ جنيه .

٣) هناك ضرائب مستحقة على الشركة قدرها ٦٠٠ جنيه .

٤) تظل شهرة المحل برصيدها الدفترى أى ٤٠٠٠ جنيه ويظل الاحتياطى العام كما هو بالدفاتر وعلاوة على ما سبق اتفق الشركاء أ ، ب ، جـ على ما يأتى:

(أ) تزيد حصصها فى رأس المال بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه و ٢٠٠٠ جنيه علـــى التوالى على أن يقبض أو يدفع كل شريك المستحق له أو عليه .

(ب) تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٣ : ٢ على التوالى .

(جـ) تحويل المستحق للشريك المنفصل الى حـ/ قرض على أن يتم سداده فى العام القادم .

والمطلوب :

١) اجراء قيود اليومية لاثبات ما تقدم .
٢) اعداد حـ/ اعادة التقدير .
٣) بيان مجموع حقوق الشريك المنفصل .
٤) اعداد حـ/ الشريك المنفصل .
٥) اعداد الميزانية بعد تحديد حقوق الشريك المنفصل .

تابع قيود اليومية :

		من مذكورين
٦٠٠		ح/ جارى (أ)
٤٥٠		ح/ جارى (ب)
٤٥٠		ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١٥٠٠	الى ح/ البوليصة
		اثبات القيمة الحالية للبوليصة
		من مذكورين
١٢٠٠		ح/ جارى (أ)
٦٠٠		ح/ جارى (ب)
	١٨٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة للاحتياطى
٤٨٤٠		من ح/ البنـــك
		الى مذكورين
	١٨٤٠	ح/ جارى (أ)
	٣٠٠٠	ح/ رأسمال (أ)
		سداد المستحق على الشريك (أ)
٣٨٨٠		من ح/ البنك
		الى مذكورين
	١٣٨٠	ح/ جارى (ب)
	٢٠٠٠	ح/ رأسمال (ب)
		سداد المستحق على الشريك (ب)
١١٦٢٠		من ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١١٦٢٠	الى ح/ قرض الشـريك (جـ)
		تحويل المستحق للشريك (جـ) الى ح/ القرض

تابع قيود اليومية :

		من مذكورين
٦٠٠		ح/ جارى (أ)
٤٥٠		ح/ جارى (ب)
٤٥٠		ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١٥٠٠	الى ح/ البوليصة
		اثبات القيمة الحالية للبوليصة
		من مذكورين
١٢٠٠		ح/ جارى (أ)
٦٠٠		ح/ جارى (ب)
	١٨٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة للاحتياطى
٤٨٤٠		من ح/ البنـــك
		الى مذكورين
	١٨٤٠	ح/ جارى (أ)
	٣٠٠٠	ح/ رأسمال (أ)
		سداد المستحق على الشريك (أ)
٣٨٨٠		من ح/ البنك
		الى مذكورين
	١٣٨٠	ح/ جارى (ب)
	٢٠٠٠	ح/ رأسمال (ب)
		سداد المستحق على الشريك (ب)
١١٦٢٠		من ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١١٦٢٠	الى ح/ قرض الشـــريك (جـ)
		تحويل المستحق للشريك (جـ) الى ح/ القرض

ح/ رأس المـــال

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيـــان
		٨٠٠٠	الي ح/ الشريك المنفصل	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	رصيد
				٣٠٠٠	٢٠٠٠		من ح/ البنك
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠						
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠		١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	

بيان حقوق الشريك المنفصل (ج)

البيان		
حصته في رأس المال (القيمة الدفترية)	٨٠٠٠	
قرض	٢٤٠٠	
حصته في الشهرة	٤٥٠	
حصته في الاحتياطي	١٨٠٠	
اجمالي حقوقه		١٢٦٥٠
رصيد جاريه المدين	٤٠٠	
خسائر اعادة التقدير	١٨٠	
خسائر البوليصة	٤٥٠	
		١٠٣٠
صافي حقوقه		١١٦٢٠

ح/ الشريك المنفصل (ج)

٤٠٠	الي ح/ الجاري	٨٠٠٠	من ح/ رأس المال
١٨٠	الي ح/ أ . تقدير	٢٤٠٠	من ح/ القرض
٤٥٠	الي ح/ البوليصة	٣٠٠	من ح/ جاري (أ)
١١٦٢٠	الي ح/ القرض الجديد	١٥٠	من ح/ جاري (ب)
		١٢٠٠	من ح/ جاري (أ)
		٦٠٠	من ح/ جاري (ب)
١٢٦٥٠		١٢٦٥٠	

ح/ رأس المـــال

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيـــان
		٨٠٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	رصيد
				٣٠٠٠	٢٠٠٠		من ح/ البنك
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠						
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠		١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	

بيان حقوق الشريك المنفصل (ج)

البيان		
حصته في رأس المال (القيمة الدفترية)	٨٠٠٠	
قرض	٢٤٠٠	
حصته في الشهرة	٤٥٠	
حصته في الاحتياطي	١٨٠٠	
اجمالي حقوقه		١٢٦٥٠
رصيد جاريه المدين	٤٠٠	
خسائر اعادة التقدير	١٨٠	
خسائر البوليصة	٤٥٠	١٠٣٠
صافي حقوقــه		١١٦٢٠

ح/ الشريك المنفصل (ج)

٤٠٠	الى ح/ الجاري	٨٠٠٠	من ح/ رأس المال
١٨٠	الى ح/ أ ٠ تقدير	٢٤٠٠	من ح/ القرض
٤٥٠	الى ح/ البوليصة	٣٠٠	من ح/ جاري (أ)
١١٦٢٠	الى ح/ القرض الجديد	١٥٠	من ح/ جاري (ب)
		١٢٠٠	من ح/ جاري (أ)
		٦٠٠	من ح/ جاري (ب)
١٢٦٥٠		١٢٦٥٠	

الباب الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

يتضمن هذا الباب :

* التكييف القانونى لانقضاء وتصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة.
* التصفية السريعة .
* التصفية التدريجية .
* إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبب إنضمامها أو اندماجها .

الفصل الأول

التكييف القانونى لانقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

يقصد بانقضاء الشركة انحلالها وانهاء العلاقة القانونية التى تربط الشركاء بعضهم ببعض .

وتنقضى شركات الاشخاص نتيجة لسبب من أسباب الانقضاء العامة التى تنقضى بها الشركات جميعا أو لسبب من أسباب الانقضاء الخاصة بشركات الاشخاص .

هذا ويجب مراعاة أن مشاكل التصفية بالنسبة لشركات التضامن شبيهة بمشاكل التصفية فى شركات التوصية البسيطة ، فيما عدا أن الشريك الموصى مسئوليته محددة بحصته فى رأس المال ، فلو تجاوزت الخسارة حصته فى رأس المال فان مسئوليته فقط تتحدد بقدر حصته .

ويتم تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة لاسباب عامة وأسباب خاصة .

أسباب الانقضاء العامة :

وردت أسباب الانقضاء العامة للشركات فى المواد من ٥٢٦ الى ٥٣١ من القانون المدنى ونلخصها فيما يلى :

(١) انتهاء الاجل المحدد للشركة :

تنتهى الشركة بانتهاء الميعاد المحدد لها فى العقد ويكون انقضاء الشركة لانتهاء المدة بقوة القانون ، غير أنة يجوز أن تستمر الشركة بعد انتهاء الاجل المحدد لها فى العقد متى اتفق الشركاء على مد أجل الشركة قبل انقضائها .

كذلك يجوز للشركاء بعد انتهاء مدة الشركة الاتفاق على استمرارها مدة أخرى ، وقد يستفاد من هذا الاتفاق ضمنا متى استمر الشركاء فى القيام بأعمالها ، وفى هذة الحالة الاخيرة يتجدد العقد بحكم القانون سنة بعد أخرى بالشروط ذاتها .

(٢) انتهاء العمل الذى قامت من أجلة الشركة :

تنقضى الشركة بتحقيق الغرض الذى انشئت من أجله ، ومع ذلك اذا انتهى العمل الذى قامت من أجلة الشركة واستمر الشركاء يقومون بعمل من نوع الاعمال التى تألفت لها الشركة امتد العقد سنة بعد سنة بالشروط ذاتها .

(٢) الحجر على أحد الشركاء او اعساره أو افلاسه :

يترتب على الحجر على أحد الشركاء او اعسارة أو افلاسه انقضاء الشركة وذلك لزوال الثقة التى تقوم عليها ، غير انة من حق الشركاء الاتفاق على استمرارها رغم الحجر على احدهم أو اعسارة أو افلاسه ويلزم في هذه الحالة تحديد حقوق الشريك المحجور عليه أو المعسر أو المفلس وسدادها له ، وتستمر الشركة بين الباقين من الشركاء .

(٣) انسحاب أحد الشركاء :

تنتهى الشركة ايضا بانسحاب أحد الشركاء متى كانت الشركة غير محددة المدة على أن يعلن الشريك ارادته في الانسحاب الى سائر الشركاء قبل حصوله ،والا يكون انسحابه عن غش أو فى وقت غير لائق ،وعلى هذا فانه يلزم لكى يقع انسحاب الشريك صحيحا توافر شرطين :

أ - أن يعلن الشريك سائر الشركاء بارادتةفى الانسحاب قبل حصوله
ب - الا يكون انسحاب الشريك عن غش او فى وقت غير مناسب، وتقدر المحكمة ماإذا كان الانسحاب عن غش أو فى وقت غير لائق فاذا لم يتوافر هذان الشرطان فى الانسحاب وقع باطلا أما اذا وقع صحيحا انقضت الشركة .

ويجوز الاتفاق على انه اذا انسحب أحد الشركاء تستمر الشركة فيما بين الباقين ، وفى هذه الحالة لايكون لهذا الشريك الا نصيبه فى اموال الشركة ويقدر هذاالنصيب بحسب قيمته يوم وقوع الانسحاب .

أما بالنسبة للشركات ذات المدة المحددةفانها لاتنقض بالارادة المنفردة لاحد الشركاء ، بل يلتزم الشريك بالبقاء فى الشركة حتى نهاية المدة لان العقد شريعة المتعاقدين .

(٤) رغبة الشريك فى اخراجه من الشركة :

نصت المادة ٢/٥٣١ على انه " يجوز لاى شريك،اذا كانت الشركة معينة المدة ، أن يطلب من القضاء اخراجه من الشركة متى استند فى ذلك الى اسباب معقولة ، وفى هذة الحالة تنحل الشركة مالم يتفق لشركاء على استمرارها " .

شهر الانقضاء :

نصت المادة ٥٨ من القانون التجارى شهر انقضاء الشركات التجارية حتى يعلم الغير بانقضائها، واجراءات شهر انقضاء الشركة هى نفس اجراءات شهر تكوينها وذلك بقيد ملخص سند الانقضاء فىالسجل المعد لشهرالشركات بقلم كتاب المحكمة ونشره فى لوحة الاعلانات وفىالصحف .

الفصل الثانى

التصفية السريعة

يترتب على انقضاء الشركة - واشهاره - وجوب تصفيتها وتعيين مصفى من الشركاء أو من غيرهم ليقوم محل مدير الشركة بالاشراف على عملية التصفية .

ويبدأ المصفى باتمام العقود التى لم تنتهى ويطلب من مديرى الشركة اقفال حسابات الشركة وتصوير الحساب الختامى والميزانية فى تاريخ بدء عملية التصفية .

ثم يقوم بتحويل اصول الشركة الغير نقدية الى اموال سائلة وتحصيل ما للشركة من ديون لدى الغير .

ثم يقوم بتسديد خصوم الشركة الخارجية وفق أولوية كل دين فيتبقى بعد ذلك صافى الاصول فى صورة سائلة فتوزع على الشركاء وفقا لحق كل منهم النهائى .

نتائج التصفية :

فى حالة التصفية السريعة تستخرج نتيجتها من ربح أو خسارة بتصوير "حـ/التصفية" ويجعل مدينا بما يلى :

- اصول الشركة التى ينتظر تحويلها الى نقدية وذلك على اساس قيمتها الدفترية ،وطبقا لذلك لايقفل فى حـ/ التصفية حسابات النقدية (بنك أو خزينة)لانها تمثل نقدية حاضرة ،ورصيد الخسائر اذ يجب توزيعها مباشرة على الشركاء ،وكذلك الحسابات الجارية المدينة للشركاء اذ أنها من عناصر تحديد مراكز الشركاء ويجب اقفالها مباشرة الى حساب رأس المال .
- الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر والتى يكتشفها المصفى .
- مصروفات التصفية بما فى ذلك اتعاب المصفى .

كما يجعل حـ/ التصفية دائنا بما يلى :

- مخصصات الاصول مثل مخصصات الاهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها
- ثمن بيع الاصول والمحصل من حقوق الشركة قبل الغير .
- القيمة التقديرية المتفق عليها بالنسبة لاى أصل من الاصول التى قد يستولى عليها احد الشركاء .
- الخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد الالتزامات .

فحساب التصفية يعتبر حساب نتيجة ، ومن ثم يقفل بتوزيع رصيدة على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

ويتم اثبات العمليات المتعلقة ببيع وتحصيل الاصول النقدية وسداد الالتزامات ودفع مايترتب على عملية التصفية من مصروفات وبصفة عامة يتضمن هذا الحساب العمليات التالية :

أ — اقفال حسابات الاصول المنتظر تحويلها الى نقدية فى حساب التصفية بالقيد التالى :

من حـ/ التصفية		× × ×
الى حـ / الالات	× ×	
الى حـ / الاثاث	× ×	
الى حـ / مخزون البضائع	× ×	
الى حـ / المدينون	× ×	
الخ		

ب — اقفال حسابات مخصصات الاصول فى حـ/التصفية بالقيد التالى :

من حـ/ مخصص الاهلاك (حسب نوع الاصل الثابت)		× × ×
من حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك (١)		× × ×
الى حـ / التصفية	× × ×	

جـ — بيع الاصول وتحصيل الحقوق : حيث يتم اثبات المتحصل من الاصول لحساب التصفية بالقيد الاتى :

من حـ / البنك		× × ×
الى حـ / التصفية	× × ×	

د — سداد الالتزامات حسب درجة امتيازها :

من حـ/ قرض برهن أصول		× ×
من حـ/ الدائنين		× ×
من حـ/ أوراق الدفع		× ×
الخ		
الى حـ/ البنك	× ×	

---

(١) يتضمن هذا الحساب اى مخصصات اخرى بخلاف الاهلاك مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، واى مخصصات اخرى خاصة بالاصول المتداولة.

د — اقفال قرض الشريـــــــــك :

هناك طريقتين لمعالجة قرض الشريك .... الاولــــى وتقضى بعدم قفل حـ/ قرض الشريك فى حساب رأس المال وانما يسدد هذا القرض بصفة مستقلة قبل سداد الحصص فى رأس المال تمييزا لسداد الحقوق المترتبة على علاقة اقراض عن تلـــك الناتجة عن علاقة مشاركة والثانية تقضى بقفل قروض الشركاء فى حساب رأس المال استنادا الى انه عند انقضاء الشركة ليست هناك اهمية للتفرقة بين الحقوق المترتبة على علاقة اقــراض والحقوق الناتجة من المشاركة وخاصة اذا اخذنا المسئولية غير المحدودة للشركاء المتضامنين .

والكاتب يفضل اتباع الطريقة الثانية حيث أن اتباع الطريقة الاولى ينقصها عمومية التطبيق حيث أنه فى حالـــة التصفية السريعة قد يستدعى الامر استخدام قرض الشريك كله او جزء منه فى حالة وجود رصيد مدين لحصته فى رأس المال ، كما أنه فى حاله التصفية البطيئة وسداد الشركاء على دفعـــات يتعين اقفال قروض الشركاء فى حساب رأس المال حتى يمكـن تحديد ولوية الدفع واطار سداد حقوق الشركاء على دفعات .

وفى ضوء المناقشة السابقة عرضها فانه يفضل اقفــال قرض الشريك فى حساب حصته فى رأس المال بالقيد التالى :

× × ×		من حـ / قرض الشريك (فلان)
	× × ×	الى حـ / رأس المـــال (فلان)

سداد حقوق الشركـــــــاء :

يترتب على اثبات العمليات السابقة اقفال جميع الحسابات فيما عدا حساب البنك وحساب رأس المال الذى يبين التحديد النهائى لحقوق كل شريك ، ويجب أن يكون رصيدا حـ/البنك و حـ/رأس المال متساويين وبصفة عامة يتمثل حساب رأس المال فى مجموع الارصدة الدائنة لحصص بعض الشركاء مطروحا منه مجموع الارصدة المدينة لحصص الشركاء الاخرين فبفرض انهم موسرون يتم تحصيل المستحق عليهم ،ويقيد ذلك بجعل حساب البنك مدينا وحـ/ رأس المال دائنا ، وبذلك يتوافر المال الكافـى لسداد الشركاء ذوى الارصدة الدائنة ، ويقيد ذلك بجعل حـ/رأس المال مدينا وحـ/ البنك دائنا ، وبذلك يتم اقفال جميع حسابات الشركـــة أما اذا كان الشركاء ذوى الارصدة المدينة معسرين فانة يتعين تسوية حـ/رأس المال كماسيتضح ذلك عند شرح النتائج المحتملة لعملية التصفية

الاحتمالات المختلفة لعملية التصفية :

بعد تصوير حـ/رأس المال يتحدد مركز كل شريك وفى هذا الصدد هناك عدة حالات هـى :

(١) نتيجة التصفية ربحا بحيث يسترد كل الشركاء (أو بعضهم)اكثر من حصصهم فى رأس المال .
(٢) نتيجة التصفية خسارة لاتتعدى حقوق الشريك قبل الشركة .
(٣) نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك(أو اكثر)منها يزيد على حقوقة قبل الشركة.
(٤) نتيجة التصفية خسارة تزيد على اجمالى حقوق الشركاء .

وفيما يلى مجموعة من الامثلة الرقمية يتضح من خلالها الاحتمالات المختلفة لعملية التصفية .

الحالة الاولى :(نتيجة التصفية ربح) :

مثال (١)

(أ)،(ب) شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ ،وفى ١٩٨٨/١/١ قرر الشريكان تصفية الشركة بسبب انتهاء مدتها وكان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كما يلى(المبالغ بالجنيهات) :

اصول :

٩٥٠٠ عقارات ـــ ٣٥٠٠ آلات ـــ ١٠٠٠ اثاث ـــ ٣٠٠٠ مخزون سلعى ـــ ٢٤٠٠ مدينون ـــ ١٢٠٠ بنك ـــ ٥٠٠ جارى (ب) .

خصوم :

٩٠٠٠ رأس المال (حصة "أ" ٥٠٠٠ والباقى حصة "ب") ـــ ٨٠٠ احتياطى عام ـــ ٢٥٠٠ مخصص اهلاك العقارات ـــ ٦٠٠ مخصص اهلاك الالات ـــ ٣٠٠ مخصص اهلاك الاثاث ـــ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها ـــ ٢٠٠ جارى(أ) ـــ ٩٠٠ قرض (ب) ـــ ٦٠٠٠ دائنون ـــ ٣٠٠ مصروفات مستحقة

وقد تمت التصفية على الوجه التالى :

(١) تم بيع العقار بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه - والالات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه - اما الاثاث فقد استولى علية الشريك(أ) على اساس تقديرة بمبلغ ٣٠٠ جنيه ، وبيع المخزون السلعى بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه .
(٢) بلغت الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه وقد تم تحصيل الباقى من المدينين .
(٣) تنازل الدائنين عن مبلغ ٣٠٠ جنيه وقد تم سداد الباقى بشيك.
(٤) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠ جنيه .

تابع قيود اليوميـــــة :

١٦٧٠٠		من حـ/ البنــــك
	١٦٧٠٠	الى حـ/ التصفيـــة
		مقدار المتحصل من الاصول (٩٠٠٠ عقارات + ٢٠٠٠ الالات + ٣٥٠٠ المخزون السلعي + ٢٢٠٠ مدينـــون)
٣٠٠		من حـ/ رأس المال (أ)
	٣٠٠	الى حـ/ التصفيـــة
		تسليم الاثاث للشريك (ب) بالقيمة المقدرة
٣٠٠		من حـ/ مصاريف التصفيـــة
	٣٠٠	الى حـ/ البنــــك
		سداد مصروفات التصفيـــة
٣٠٠		من حـ/ التصفيـــة
	٣٠٠	الى حـ/ مصروفات التصفيـــة
		تحميل حـ/ التصفية بمصروفاتهـــا
٣٠٠		من حـ/ المصروفات المستحقة
٥٧٠٠		من حـ/ الدائنيـــن
	٦٠٠٠	الى حـ/ التصفيـــة
		سداد الالتزامـــات المذكورة
٣٠٠		من حـ/ الدائنيـــن
	٣٠٠	الى حـ/ التصفيـــة
		مقدار الخصم المكتسب من الدائنيـــن
١٥٠٠		من حـ/ التصفيـــة
	١٥٠٠	الى حـ/ رأس المـــال ١٠٠٠ الشريك (أ) ٥٠٠ الشريك (ب)
		توزيع نتيجة التصفية على الشريكيـــن
١١٦٠٠		من حـ/ رأس المـــال ٦٣٨٠ الشريك (أ) ٥٢٢٠ الشريك (ب)
	١١٦٠٠	الى حـ/البنــــك
		سداد حقوق الشريكيـــن

ح/ رأس المال

أ	ب	بيان	أ	ب	بيان
—	٥٠٠	الى ح/جارى (ب)	٥٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد
٣٠٠	—	الى ح/التصفية	٤٨٠	٣٢٠	من ح/أ.ع عام
			٢٠٠	—	من ح/جارى (أ)
			—	٩٠٠	من ح/قرض (ب)
٦٣٨٠	٥٢٢٠	رصيد مرحل	١٠٠٠	٥٠٠	من ح/التصفية
٦٦٨٠	٥٧٢٠		٦٦٨٠	٥٧٢٠	
٦٣٨٠	٥٢٢٠	الى ح/البنك	٦٣٨٠	٥٢٢٠	رصيد منقول
٦٣٨٠	٥٢٢٠		٦٣٨٠	٥٢٢٠	

الحالة الثانية : نتيجة التصفية خسارة لاتتعدى حقوق الشريك قبل الشركة

لاتختلف هذه الحالة عن الحالة السابقة الافيما يتعلق بمقدار المبالغ التى يحصل عليها كل شريك .

ولايضاح هذه الحالة نفترض التغيير التالى فى بيانات المثال السابق :
أن المتحصل من بيع العقار ٦٩٠٠ جنيه ، ومن بيع الالات ٨٠٠ جنيه فقط، وفى ضوء هذا التعديل تكون حسابات التصفية كما يلى :

ح / التصفية

	بيان		بيان
٩٥٠٠	الى ح/العقارات	٢٥٠٠	من ح/مخصص اهلاك العقارات
٣٥٠٠	الى ح/الالات	٦٠٠	من ح/ ،، ،، الالات
١٠٠٠	الى ح/الاثاث	٣٠٠	من ح/ ،، ،، الاثاث
٣٠٠٠	الى ح/المخزون السلعى	٥٠٠	من ح/مخصص ديون المشكوك فيها
٢٤٠٠	الى ح/المدينين	٣٠٠	من ح/ الدائنين
٣٠٠	الى ح/م . التصفية	١٣٤٠٠	من ح/البنك (٦٩٠٠+٨٠٠+ ٣٥٠٠+ ٢٢٠٠)
		٣٠٠	من ح/ رأس مال (أ)
		١٨٠	رصيد مرحل
١٩٧٠٠		١٩٧٠٠	
١٨٠٠	رصيد منقول	١٨٠٠	من ح/ رأس المال ١٢٠٠ الشريك (أ) ٦٠٠ الشريك (ب)
١٨٠٠		١٨٠٠	

وفيما يلي حالات تطبيقية على الاحتمالات السابق عرضها .

● **مثـــــال :**

(حالة يسار كل الشركاء وأن نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالي حقوق الشركاء مع احتمال زيادة نصيب شريك (أو أكثر) من الخسارة على حقوقه قبل الشركة) .

(أ) ، (ب) شريكان متضامنين يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوي ونتيجة لتوالي الخسائر على الشركة قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالي في تاريخ التصفية (٣١ / ١٢ / ١٩٨٨) كما يلي:

<u>أصول وأرصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات)</u> :
٩٠٠٠ أصول مختلفة (فيما عدا البنك) ــ ١٩٠٠ بنك ــ ٣٠٠٠ خسائر مرحلة

<u>خصوم وأرصدة دائنة (المبالغ بالجنيهات)</u> :
٥٥٠٠ رأس المال (حصة "أ" ٣٥٠٠ ، حصة "ب" ٢٠٠٠) ــ ٩٠٠ قرض الشريك (أ) ــ ٤٥٠٠ دائنون ــ ٣٠٠٠ أوراق دفع .

وقد كانت نتائج التصفية كما يلي :
(١) بيعت أصول الشركة المختلفة بمبلغ ٥٣٠٠ جنيه .
(٢) بلغت مصاريف التصفية ٣٠٠ جنيه .
(٣) أن الشريك (ب) موســـــــر .

<u>فالمطلوب</u> : تصوير حسابات التصفيـــــة .

<u>الحـــل</u> :

حـ/ التصفيـــــة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٩٠٠٠	الى حـ/ الاصول المختلفة	٥٣٠٠	من حـ/ البنـــــك
٣٠٠	الى حـ/ م . التصفيـــــة	٤٠٠٠	رصيد مرحـــــل
٩٣٠٠		٩٣٠٠	
٤٠٠٠	رصيد منقـــــول	٤٠٠٠	من حـ/ رأس المال ٢٠٠٠ الشريك (أ) ٢٠٠٠ الشريك (ب)
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

حـ/ البنـــــك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٩٠٠	رصيـــــد	٣٠٠	من حـ/ التصفيـــــة
٥٣٠٠	الى حـ/ التصفيـــــة	٤٥٠٠	من حـ/ الدائنيـــن
٦٠٠	رصيد مرحـــــل	٣٠٠٠	من حـ/ اوراق الدفع
٧٨٠٠		٧٨٠٠	
١٥٠٠	الى حـ/ رأس المال (ب)	٦٠٠	رصيد منقـــــول
		٩٠٠	من حـ/رأس المال أ
١٥٠٠		١٥٠٠	

الحـل :

ح/ التصفيـة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٩٠٠٠	الى ح/الاصول (غير النقدية)	٥٠٠٠	من ح/البنك
٥٠٠	الى ح/ م . التصفية	٤٥٠٠	رصيد مرحل
٩٥٠٠		٩٥٠٠	
٤٥٠٠	رصيد منقول	٤٥٠٠	من ح/رأس المال
			١٧٠٠ الشريك (أ)
			١٧٠٠ الشريك (ب)
			١١٠٠ ،، (جـ)
٤٥٠٠		٤٥٠٠	

ح/ البنـك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠	رصيد منقول	٥٠٠	من ح/م . التصفية
٥٠٠٠	الى ح/التصفية	٥٠٠٠	من ح/ الدائنين
٣٠٠	الى ح/جاري الشريك (جـ)	٣٠٠	رصيد مرحل
٥٨٠٠		٥٨٠٠	
٣٠٠	رصيد منقول	٣٠٠	من ح/ رأس المال
			٢٠٠ الشريك (أ)
			١٠٠ الشريك (ب)
٣٠٠		٣٠٠	

ح/ رأس المـال

مجموع	أ	ب	جـ	بيان	مجموع	أ	ب	جـ	بيان
٢٢٠٠	٩٠٠	٨٠٠	٥٠٠	الى ح/الحسابات الجارية	٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠	رصيد منقول
٤٥٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١١٠٠	الى ح/التصفية					
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	رصيد مرحل					
٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠		٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠	
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	الى ح/البنك	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	رصيد منقول
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—		٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	

فالمطلـــــوب : تصوير حسابات التصفيـــــة .

الحـــــل :

ح/ التصفيـــــة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٣٠٠٠	الى ح/الاصول المختلفة (ماعدا البنـك)	٥٥٠٠	من ح/ البنـك
٥٠٠	الى ح/م . التصفيـــة	٨٠٠٠	رصيد مرحـــل
١٣٥٠٠		١٣٥٠٠	
٨٠٠٠	رصيد منقـــول	٨٠٠٠	من ح/راس المـــال ٣٢٠٠ الشريك (أ) ٢٤٠٠ ،، (ب) ٢٤٠٠ ،، (جـ)
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

ح/ البنـــك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠	رصيد منقـــول	٥٠٠	من ح/م . التصفيـــة
٥٥٠٠	الى ح/التصفيـــة	٤٠٠٠	من ح/قرض برهن الاصول الثابتـــة
		١٥٠٠	رصيد مرحـــل
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٥٠٠	رصيد منقـــول	٥٠٠٠	من ح/ الدائنيـــن العاديـــون
٣٥٠٠	الى ح/راس المـــال ٢٧٥٠ الشريك (ب) ٧٥٠ الشريك (جـ)		
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

ح/ راس المـــال (معســـر) أ

مجموع	(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــان	مجموع	(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــان
١٠٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	الى ح/الخسائر التجاريـــة	١٢٥٠٠	٤٥٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقـــول
					٢٠٠٠	—	—	٢٠٠٠	من ح/قرض جـ
٨٠٠٠	٣٢٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠	الى ح/التصفية	٤١٠٠	٢٧٠٠	١٤٠٠	—	رصيد مرحـــل
٦٠٠	—	—	٦٠٠	رصيد مرحـــل					
١٨٦٠٠	٧٢٠٠	٥٤٠٠	٦٠٠٠		١٨٦٠٠	٧٢٠٠	٥٤٠٠	٦٠٠٠	
٤١٠٠	٢٧٠٠	١٤٠٠	—	رصيد منقـــول	٦٠٠	—	—	٦٠٠	رصيد منقـــول
٢٧٠٠	—	١٣٥٠	١٣٥٠	الى ح/ راس مال (أ)	٢٧٠٠	٢٧٠٠	—	—	من ح/راس مال (ب) ، (جـ)
					٣٥٠٠	—	٢٧٥٠	٧٥٠	من ح/ البنك
٦٨٠٠	٢٧٠٠	٣٧٥٠	١٣٥٠		٦٨٠٠	٢٧٠٠	٢٧٥٠	١٣٥٠	

كما يلاحظفي هذا الصدد ان الشريك الموصى مسئول فقط فى حدود راس مالة وليس بقدر ماهو مسدد منها ، وعلية يحق للمصفي مطالبة الشريك الموصى بسداد الحصة كلها او بعضها بحسب نتيجة التصفيةواثرها على مركز هذا الشريك ..... وفيما يلى بعض المشاكل المحاسبية :

(١) حساب جارى الشريك الموصى :

فى هذا الصدد هناك احتمالان :

الاول : اذا كان رصيد الحساب الجارى للشريك الموصى دائنا :
فيجب فى هذه الحالة اعتباره فى حكم الديون العادية المستحقة للغير ،فيسدد بالكامل او يخضع لقسمة الغرماء بحسب الاحتمالات المختلفة للتصفية .

الثانى : اذا كان رصيد الحساب الجارى مدينا :
فيتعين تحرى سبب هذة المديونية ، فاذا كان سببها خسائر سابقة فتعتبر كتخفيض لمسئوليتة وتعالج بترحيلها الى حـ/راس المال أما اذا كان سبب هذة المديونية مسحوبات فانه يحق للمصفي مطالبة الشريك الموصى بسدادها كلها او بعضها بحسب نتيجة التصفية بالنسبة لهذا الشريك .

(٢) قرض الشريك الموصى :

يعالج قرض الشريك الموصى معالجة الديون المستحقة للغير والتى فى درجتة (عادى اوبرهن اصل من اصول الشركةبحسب الاحوال) وبعبارة اخرى لايجوز اطلاقا ترحيل هذا القرض لحساب راس المال كماهوالحال بالنسبةلقرض الشريك المتضامن .

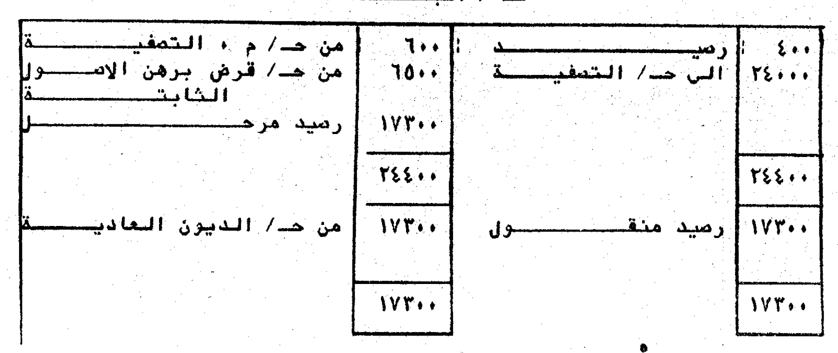
(٣) هل يجوز أن يتحمل الشريك الموصى خسائرالشريك المتضامن المعسر :

يجوز أن يتحمل الشريك الموصى بنصيب من الخسارة الناتجة من اعسار الشريك المتضامن المعسر وذلك فى حدود الرصيد المتبقى من حصتة فى رأس المال .

● مثال :

توالت الخسائر على شركة التوصية البسيطة المكونة من (أ) ،(ب) وشريكهما ، فقرروا حلها وتصفيتها بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٣١ وكانت ميزانية الشركة فى هذا التاريخ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

ح / البنك



مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٤٠٠	رصيد	٦٠٠	من ح/ م . التصفية
٢٤٠٠٠	الى ح/ التصفية	٦٥٠٠	من ح/ قرض برهن الاصول الثابتة
		١٧٣٠٠	رصيد مرحل
٢٤٤٠٠		٢٤٤٠٠	
١٧٣٠٠	رصيد منقول	١٧٣٠٠	من ح/ الديون العادية
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

ح/ قرض برهن الاصول الثابتة

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٦٥٠٠	الى ح / البنك	٧٠٠٠	رصيد منقول
٥٠٠	الى ح / الديون العادية		
٧٠٠٠		٧٠٠٠	

ح / اليون العادية

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
١٧٣٠٠	الى ح /البنك	١٧٠٠٠	من ح /الدائنون
٧٦٠٠	الى ح /التصفية (ربح ورقى)	٣٠٠٠	من ح /اوراق الدفع
		٤٤٠٠	من ح/ قرض (جـ)
		٥٠٠	من ح /قرض برهن الاصول الثابتة
٢٤٩٠٠		٢٤٩٠٠	

(٣) المرحلة الاولى من حـ/ راس المال تظهر مراكز الشركاء مع مراعاة ترحيل قرض الشريك (ب) بالكامل نظرا للمسئولية التضامنية ،ولم يتم ترحيل قرض الشريك الموصى نظرالمسئوليتة المحدودة وكما سبق ان اوضحنا .
وفى المرحلة الثانية تم توزيع الارباح الورقية على جميع الشركاء ويتضح من هذة المرحلة ان رصيد كل من الشريكين (١) ،(ب) مدين بينما نجد ان رصيد الشريك (ب) دائنا ، ونظرا لاعسار الشريك المتضامن (١) وان الشريك الموصى لايتحمل الا فى حدود حصتة فى راس المال فقد تم مايلى بالترتيب فى المرحلة الثالثة :

أ ـ توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى وقدرة ٧٢٠ جنيه على الشريكان المتضامنان بنسبة توزيع الارباح والخسائر (٤ : ٣).

ب ـ يتحمل الشريك (ب) خسائر الشريك المتضامن (١) ، وعلية تكون القيود كما يلى :

٧٢٠ من حـ / رأس المال
٤١١ الشريك (١)
٣٠٩ الشريك (ب)
٧٢٠ الى حـ / رأس مال (جـ)
توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى على الشريكان المتضامنان

٣٩٧١ من حـ/ راس مال (ب)
٣٩٧١ الى حـ / راس مال (١)

ملخص لاهم المشاكل المحاسبية عند التصفية في شركات التضامن والتوصية البسيطة

(١) يتم سداد التزامات الشركة وفقا للترتيب الذى اقرة القانون وهى (مصاريف التصفية واجرة المصفى ، المصروفات القضائية اللازمة للتصفية ، الديون الممتازة التى نص عليها القانون فى المادة ١١٣٠ ومابعدها ، يلى ذلك سداد الديون العادية وهى اوراق الدفع الدائنين ، يلى ذلك سداد قرض الشريك المتضامن فالشريك المقرض لايستطيع مشاركة الدائنين فى اموال الشركة لانة شريك قبل ان يكون مقرضا ،اما قروض الشركاء الموصين فنظرا لمسئوليتهم المحدودة فانها تعتبر ديون عادية وتسدد معها .

(٢) مصاريف التصفية والمصاريف القضائية : يجعل حـ/التصفية مدينا و حـ / البنك دائنا .

الفصل الثالث

التصفية التدريجية

تحتاج تصفية الشركة عادة الى فترة طويلة نسبيا من الزمن وذلك لتحقيق انسب الاسعار للاصول المباعة ، فضلا عن الحاجة لاستكمال بعض الاعمال غير التامة فى تاريخ اتخاذ قرار التصفية .

ونظرا لما يترتب على طول الفترة الزمنية التى تستغرقها التصفية من ضياع فرص استثمار الاموال بالنسبة للملاك ودائنى الشركة لذلك فانة فى حالات التصفية التى تتم باختيار الشركاء يتم الاتفاق عادة على التصرف فى اموال التصفية أولا باول فور تحصيلها ... ويطلق على هذا الاصطلاح التصفية التدريجية (١)

(٢)

التصفية البطيئة من الناحية المحاسبية :

نظرا لان المصفى سوف يقوم ببيع كل أصل على اكثر من دفعة يفضل ابقاء حسابات الاصول مفتوحة — اى عدم اقفالها فى حـ/ التصفية على أن يجعل حساب كل أصل دائنا بمقدار المتحصل من بيعة وعند تمام عملية التصفية يعكس حساب كل أصل الربح او الخسارة الناتجة من تصفيته فيقفل رصيدة فى حساب نتيجة أصطلح على تسميته "حـ/أرباح وخسائر التصفية" يجعل مدينا بخسائر تصفية الاصول التى تم بيعها بأقل من قيمتها الدفترية كذلك يجعل مدينا الزيادة فى الالتزامات والالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر والتى يكتشفها المصفى ، كذلك يجعل مدينا بمصروفات التصفية واتعاب المصفى . ويجعل هذا الحساب دائنا بارباح تصفية الاصول التى تم بيعها باكثر من قيمتها الدفترية ، وكذلك بالخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد المطلوبات .

ويقفل هذا الحساب بتوزيع رصيدة من ربح او خسارة على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

وفيما يتعلق بالقيود المتعلقة بالسداد وتسوية حقوق الشركاء فلا تختلف عما سبق أن ذكرناة بالنسبة للتصفية السريعة مع الاخذ فى الحسبان أن عملية التصفية تستغرق وقت أطول للسداد نظرا لطبيعة التصفية البطيئة .

ويواجة المصفى فى حالات التصفية التدريجية بعض المشاكل التى تتعلق بالسداد للدائنين وترتيب امتيازاتهم فى هذا الصدد وكذلك فيما يتعلق بكيفية توزيع فائض التصفية والذى يتمثل فى الاموال المستحقة للملاك فيما بينهم وبالتدريج ايضا .

ففيما يتعلق بالسداد للالتزامات يقوم المصفى باجراء ذلك طبقا للالتزامات الممنوحة لهم ، فيتم السداد أولا للديون الممتازة ثم الديون العادية وكما سبق أن اوضحنا فى الفصل السابق .

---

(١) د. عبد الفتاح الصحن ،د. السيد عبد المقصود محمد ، المحاسبة فى الشركات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، ١٩٧٧ ، ص ٦١٨ .

(٢) د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٤٧

• **مثال عـــام :**
في ٣١/ ١٢/ ٨٨ تقرر تصفية شركة التوصية البسيطة التى تتكون من (أ)،(ب) ، وشريكهما وكانت نسبة توزيع الارباح والخسائر ٢ : ٢ : ١ على التوالى وكانت الميزانية فى تاريخ التصفية كما يلى :

٨٠٠٠		مبانـــــى	٢٠٠٠٠		رأس المـــال
٦٠٠٠		الآت		١٠٥٠٠	الشريك (أ)
٢٠٠٠		اثــــاث		٦٠٠٠	الشريك (ب)
٤٠٠٠		بضاعــــة		٣٥٠٠	الشريك (جـ) (موصى)
	٣٥٠٠	مدينـــــون	٢٢٠٠		قرض الشريك (ب)
	٥٠٠	ـ م ، د ، م فيها			
٣٠٠٠			٤٣٠٠		دائنـــــون
٥٠٠		جـــارى (أ)			
٥٠٠		بنـــك			
٢٥٠٠		خسائر تجاريـــة			
٢٦٥٠٠			٢٦٥٠٠		

فاذا علمـــت :

(١) أن المصفى قام باجراء التصفية كما يلى :

— <u>فى شهر يناير</u> : باع جزءمن الالات بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ومن الاثاث بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ومن البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه ، وحصل مـــن المدينون مبلغ ٥٠٠ جنيه ٠

— <u>فى شهر فبراير</u> : باع جزء من الالات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وباقـــى الاثاث بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وجزء من البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيـــه وحصل من المدينين مبلغ ١٠٠٠ جنيه ٠

— <u>فى شهر مارس</u> : باع جزء من البضاعة بمبلغ ٨٠٠ جنيه وحصـــل من المدينين مبلغ ٧٠٠ جنيه ٠

— <u>فى شهر ابريل</u> : باع باقى الالات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه وباقى البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحصل باقى المدينين بالكامل ٠

— <u>فى شهر مايو</u> : باع المبانى بمبلغ ٥٧٠٠ جنيه ٠

(٢) بلغت المصروفات الخاصة بالتصفية خلال الشهور من يناير حتـــى مايو مبلغ ٣٠٠ جنيه ، ٤٠٠ جنيه ، ٣٠٠جنيه ، ٢٠٠جنيه ، ٢٠٠جنيه علـــى التوالى ٠

(٣) سدد المصفى المطلوبات وفقا لاولويتها فى الدفع ٠

(٤) سدد المصفى للشركاء اولا باول بطريقة لاتعرضة للمسئولية ٠

والمطلـــوب :

اولا : اعداد كشف يبين كيفية توزيع المتحصلات حتى انتهاء التصفية ٠

ثانيا : اعداد حـ/ أ ، خ التصفية ، حـ/ البنك ، حـ/ رأس المال ٠

كشف التوزيـــــــع

بيـــــــــــان	اجمالى	(جـ)	(ب)	(أ)
جملة حقوق الشركــــــــاء		٣٠٠٠	٧٢٠٠	٩٠٠٠
شهر ينايـــــر				
رصيد البنك فى ١ / ١	٥٠٠			
متحصلات ينايـــــر	٤٢٠٠			
	٤٧٠٠			
مدفوعات ينايـــــر				
٣٠٠ م . تصفيـــــة				
٤٣٠٠ دائنـــــون				
١٠٠ مايجب دفعة للشريك أ (الاول)				
	٤٧٠٠			١٠٠
	٠٠٠٠	٣٠٠٠	٧٢٠٠	٨٩٠٠
شهر فبرايـــــر				
متحصلات فبرايـــــر	٥٥٠٠			
مدفوعات فبرايـــــر				
٤٠٠ م . تصفيـــــة				
١٧٠٠ مايجب سدادة للشريك أ (الاول)				
	٢١٠٠			١٧٠٠
	٣٤٠٠			
مايجب سداده ل أ ، ب قبـــــل جـ	٢٤٠٠		١٢٠٠	١٢٠٠
	١٠٠٠			
توزع على جميع الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١		٢٠٠	٤٠٠	٤٠٠
اجمالي المسدد للشركـــــاء		٣٠٠	١٦٠٠	٣٣٠٠
حصص الشركاء المتبقية فى راس المـال		٢٨٠٠	٥٦٠٠	٥٦٠٠
شهر ابريـــــل				
متحصلات ابريـــــل	٥٨٠٠			
(-) م . التصفيـــــة	٢٠٠			
	٥٦٠٠			
توزع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١		١١٢٠	٢٢٤٠	٢٢٤٠
		١٤٤٠	٢٨٨٠	٢٨٨٠
شهر مايـــــو				
متحصلات مايـــــر	٥٧٠٠			
(-) م . التصفيـــــة	٢٠٠			
توزيع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	٥٥٠٠	١١٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠
خسائر التصفية موزعة على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	١٧٠٠	٣٤٠	٦٨٠	٦٨٠

منه حـ/ رأس المال له

(أ)	(ب)	(جـ)	بيان	(أ)	(ب)	(جـ)	بيان
٥٠٠	—	—	الىحـ/جارى الشركاء	١٠٥٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠	رصيد ١/١
١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	الىحـ/البنك ١/٣١	—	٢٢٠٠	—	من حـ/قرض (ب)
١٠٠	—	—	رصيد مرحل ١/٣١				
١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠		١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠	
٣٣٠٠	١٦٠٠	٢٠٠	الىحـ/ البنك ٩/٢٩	٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	رصيد منقول ٢/١
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد مرحل ٩/٢٩				
٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠		٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	
٤٨٠	٤٨٠	٢٤٠	الىحـ/ البنك ٣/٣١	٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد منقول ٣/١
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد مرحل				
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠		٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	
٢٢٤٠	٢٢٤٠	١١٢٠	الىحـ/البنك ٤/٣٠	٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد منقول ٤/١
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد مرحل				
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠		٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	
٢٢٠٠	٢٢٠٠	١١٠٠	الىحـ/البنك ٥/٣١	٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد منقول ٥/١
٦٨٠	٦٨٠	٣٤٠	الىحـ/ أ ، خ التصفية ٥/٣١				
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١١٤٠		٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	

ارشادات للحـل :

(١) نظرا لان المصفى يقوم ببيع كل أصل على حدة على اكثر من دفعة وعند اتمام عملية التصفية يعكس حساب كل أصل الربح او الخسارة الناتجة عن التصفية ويقفل رصيد هذا الحساب فى حـ/ أ ، خ التصفيــة ويجعل هذا الحساب :

* **مدينا بـ** :

أ ـ خسائر تصفية الاصول التى يتم بيعها باقل من قيمتها الدفترية ،
ب ـ الالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر التى يكتشفها المصفى ،
جـ ـ مصروفات التصفية وأتعاب المحامى ،

* **دائنا بـ** :

أ ـ أرباح تصفية الاصول التى يتم بيعها باكثر من قيمتها الدفترية
ب ـ الخصومات التى يحصل عليها المصفى عند سداده المطلوبات ،

(٢) فى حالة التصفية التدريجية يفضل إقفال مخصصات الإهلاك فى حسابات الاصول المتعلقة بهذه المخصصات حتى يعكس كل اصل على حدة الربح او الخسارة

(٣) مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يقفل فى نهاية مدة التصفية فى حـ/المدينين حيث يعكس رصيد هذا الحساب الديون التى عجز المصفى عن تحصيلها اى الديون المعدومة وذلك فى حدود مدة الديون ، وفى حالة زيادة رصيد المخصص عن ذلك تعالج الزيادة كربح يرحل مباشرة الى حـ/أ،خ التصفية ،

(٤) يجب تحديد حقوق الشركاء قبل البدء فى الحل وهى تتكون من حصة كل شريك فى رأس المال ونصيبة فى الاحتياطى العام والخسائر المرحلة ورصيد حسابة الجارى مضافا الى ذلك قرض الشريك ان وجد ويتم ذلك عند مساواة حصتة فى رأس المال وتحديد اولوية الدفع على هذا الاساس ،

الفصل الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبب إنضمامها أو إندماجها

اجاز القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ لشركات التضامن الاندماج فى شركات المساهمة ، كما ان شركات الاشخاص يجوز لها ان تندمج مع بعضها البعض بهدف تقوية مركزها المالى والقضاء على عوامل المنافسة فيما بينها .ويتم الاندماج فى شركات الاشخاص بناء على ذلك باحدى الطرق الآتية :

اولا : اندماج شركة اشخاص مع شركة اشخاص اخرى :

وذلك اما بحل احدى الشركتين واندماجها فى الشركات الاخرى ، او بحل الشركتين المندمجتين وتكوين شركة اشخاص جديدة قوامها جميع الشركاء فى كلاالشركتين ،وتتحقق عملية الاندماج بناء على ذلك من خلال الاجراءين التاليين :

(١) اقفال دفاتر الشركة او الشركات المندمجة وذلك من خلال تصوير حسابات التصفية ،ورؤوس اموال الشركاء وحساب الشركة الدامجة

(٢) اثبات قيود الانضمام الى الشركة الدامجة او قيود التكوين فى الشركة الجديدة ،وهذه لاتخرج عن كونها قيود تكوين على الصورة

الموضحة فى الباب الاول والخاص بتكوين شركات الاشخاص .ويراعى هنا فقط ان انتقال الاصول والخصوم سوف يكون مقابل حصة فى راس مال الشركة تخص عددا من الشركاء وليس شريكا واحدا كما هو الحال عند دراسة اجراءات التكوين .

ثانيا : اندماج شركة اشخاص فى شركة مساهمة :

ويتحقق ذلك من خلال اقفال دفاتر شركات الاشخاص بتصوير حسابا ، مع بيان اثر هذا الحساب على حسابات رؤوس اموال الشركاء ، ويتم اندماج شركة الاشخاص فى هذه الحالة مقابل حصول الشركاء على اسهم او اسهم وسندات نقدية من شركة المساهمة مقابل انتقال اصول وخصوم الشركة اليها . لذلك فانه ينتج عن اقفال دفاتر شركة الاشخاص ظهور حسابات لهذه العناصر سوف تؤول الى الشركاء مقابل اندماج شركتهم فى فى الشركة المساهمة .

لذلك فانها توزع بين الشركاء وفقا للاتفاق الذى يتم فيما بينهم ، او بنسبة توزيع الارباح والخسائر ، وفى هذه الحالة الاخيرة تتحقق التسوية بين حقوق الشركاء عن طريق السحب والايداع النقدى فى بنك الشركة .

الباب الخامس

المحاسبة فى شركات المحاصة

أولا : تعريف شركة المحاصة :

تنعقد شركة المحاصة كبقية الشركات بعقد بين شخصين أو أكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال أو العمل واقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من ربح أو خسارة ٠ وتختلف طبيعة هذه الشركة عن باقى الشركات بصفتها المستترة ، وليس لها شخصية معنوية ، وليس لها اسم تجارى أو ذمة مالية ، فلا يعلم الغير بوجود هذه الشركة ٠

هذا وينتشر هذا النوع من الشركات كثيرا فى الحياة العملية لصفاتها المستترة ، وهى عادة تنعقد بين شركائها للقيام بعمل واحد معين وأعمال قليلة كشراء صفقة معينة لبيعها وانتهاء الشركة بعدها ، مثل الاتفاق على شراء انقاض مبان وبيعها واقتسام الربح أو الخسارة أو شراء ثمار حديقة فاكهة واعادة بيعها وهكذا من أعمال أخرى قليلة ٠

ثانيا : خصائص شركة المحاصة :

١) تتميز شركة المحاصة بأنها شركة مستترة ، ليس لها وجود قانونى ، وبالتالى فهى غير معروفة للغير ، ولا يشترط لصحة عقدها الكتابة ، كما أنها لا تشهر ٠

٢) لا تكتسب شركة المحاصة الشخصية المعنوية ، باعتبارها شركة مستترة لا وجود لها فى مواجهة الغير باعتبار أن الشخصية المعنوية نظام قرره القانون للتعامل الشركة كشخص مستقل عن باقى الشركاء فى مواجهة الغير ، ويترتب على ذلك أن شركة المحاصة ليس لها شخصية معنوية ٠

٣) عدم وجود رأس مال لشركة المحاصة ، وما يقدمه كل شريك من حصة يعتبر ملكا له ولا ينقل من ذمته الى ملكية الشركة لعدم وجود الشخص المعنوى

٤) عدم وجود عنوان تجارى تتعامل به الشركة أو موطن أو جنسية واذا تعامل أحد الشركاء مع الغير فانه يتعامل باسمه الخاص ولحسابه لعدم وجود شركة قانونا يتعامل باسمها ، كما لا يلزم بهذا التعامل باقى الشركاء ٠

المحاصة فى حالة قيام الشركة بعمليات متكررة ومستمرة وكانت مدتها طويلة نسبيا • وعلى ذلك يختار الشركاء واحد منهم ليعمل كمدير للمحاصة ويقوم باثبات جميع عملياتها فى دفاتر خاصة بها •

وبطبيعة الحال يتم الاثبات فى دفاتر الشركة بنفس الطريقة وعلى نفس الأسس المحاسبية المتعارف عليها ، فتفتح حسابات للمشتريات وللمبيعات والمصروفات وذلك كما هو متبع فى المنشآت الأخرى •

هذا ويستلزم الأمر فتح حساب للبنك باسم الشركة ـ أو قد يرون عدم فتح هذا الحساب على أن يتم الايداع والسحب من حساباتهم الخاصة ، بالاضافة الى فتح حساب شخصى لكل شريك يبين معاملاته مع الشركة حيث يجعل دائنا بقيمة ما قدمه الشريك سدادا لحصته فى رأس المال كما يجعل مدينا بقيمة مسحوباته النقدية أو العينية • هذا وفى حالة اتفاق الشركاء على احتساب فائدة على رأس مال الشركاء وعلى مسحوباتهم ان أختلفت قيمتها ، فانه ترحل قيمة فائدة رأس مال كل شريك الى الجانب الدائن من حسابه الشخصى ، وقيمة فائدة مسحوباته الى الجانب المدين ، كما يرحل للحساب الشخصى جميع العمليات الأخرى التى يقوم بها الشريك أو يكون طرفا فيها سواء شراء بضاعة أو دفع مصروفات أو تحويلات نقدية منه لشريك آخر (فى الجانب الدائن)، أو تحويلات نقدية من أحد الشركاء اليه (فى الجانب المدين) •

ولبيان نتيجة عمليات المحاصة من ربح أو خسارة يفتح حساب يسمى " حساب أرباح أو خسائر المحاصة " حيث يجعل مدينا بقيمة المشتريات وقيمة المصروفات وغيرها من الأعباء ، ودائنا بقيمة المبيعات وكذلك بقيمة بضاعة آخر المدة فى حالة وجودها •

ويوزع رصيد حساب المحاصة (ربح أو خسارة) بين الشركاء وبالنسبة المتفق عليها ويرحل نصيب كل منهم الى حسابه الشخصى ، فاذا كان ربحا جعلت حساباتهم الشخصية دائنة كل بنصيبه واذا كان خسارة جعلت حساباتهم الشخصية مدينة كل بنصيبه ، وبذلك يقفل حساب أرباح وخسائر المحاصة •

هذا وتقفل دفاتر الشركة بسداد الشركاء ذو الأرصدة المدينة قيمة ما عليهم للشركة ، اذ يصبح فى هذه الحالة رصيد حساب بنك الشركة مساويا تماما لقيمة الأرصدة الدائنة الظاهرة بالحسابات الشخصية لباقى الشركاء •

وعندما تقوم الشركة بسداد الأرصدة الدائنة لأصحابها يقفل حساب البنـــــك والحسابات الشخصية الدائنة ٠

وتوضيحا لما تقدم نورد فيما يلى المثال التالى :

مثال :

كون محمد وباسم شركة محاصة واتفقا على ما يلى :ـ
- تقسم الأرباح والخسائر بالتساوى ٠
- تمسك مجموعة دفترية مستقلة للشركة ٠

وفيما يلى بيان بالعمليات التى تمت خلال مدة الشركة :
- فى أول يناير أرسل الشريك محمد بضاعة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه للشريــــك باسم لاستخدامها فى أغراض الشركة ٠
- فى ١٥ يناير دفع الشريك محمد مصاريف نقل البضاعة بلغت قيمتهــــا ٥٠ جنيه ٠
- فى ٣٠ يناير اشترى الشريك باسم بضاعة بلغت قيمتها ١٠٫٠٠٠ جنيه ٠
- فى ١٠ فبراير أرسل الشريك محمد مبلغا من المال وقدره ١٠٠٠ جنيــــه للشريك باسم ٠
- فى ١٥ فبراير قام الشريك باسم ببيع بضاعة نقدا بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه ٠
- فى ٢٠ فبراير قام الشريك باسم ببيع بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٥٠٠ ج٠
- فى ٢٨ فبراير دفع الشريك باسم مصاريف ادارية مقدارها ١٠٠ جنيه ٠
- فى أول مارس حصل الشريك باسم مبلغ ٢٢٥٠ جنيه رصيد المدينين ٠
- فى ٢٥ مارس باع الشريك باسم البضائع الباقية نقدا بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ٠

فاذا علمت أن التصفية النهائية تمت بتحويل المبالغ اللازمة من الشريك ذو الرصيد المدين الى الشريك ذو الرصيد الدائن ٠

فالمطلوب :

١) قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة ٠
٢) تصوير حساب المحاصة والحسابات الشخصية كما تظهر فى دفاتر الشركة٠

الحـل

١) قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات :

منه	لـه	البيـــان	
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ بضاعة أول المدة الى حـ/ شخصى الشريك محمد ما قدمه الشريك محمد لأغراض المحاصة	١/١
٥٠	٥٠	من حـ/ م· نقل بضاعة الى حـ/ شخصى الشريك محمد قيمة مصاريف نقل دفعها الشريك محمد	١/١٥
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ المشتريات الى حـ/ شخصى الشريك باسم قيمة ما اشتراه الشريك باسم	١/٣٠
١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ البنك الى حـ/ شخصى الشريك محمد قيمة ما دفعه الشريك محمد نقدا	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ البنك الى حـ/ المبيعات قيمة مبيعات بشيك على البنك	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ المدينين الى حـ/ المبيعات قيمة مبيعات آجلة	٢/٢٠
١٠٠	١٠٠	من حـ/ مصاريف أدارية الى حـ/ شخصى الشريك باسم قيمة مصاريف ادارية دفعها الشريك باسم	٢/٢٨
٢٢٥٠	٢٢٥٠	من حـ/ البنك الى حـ/ المدينين متحصلات من المدينين نقدا	٣/١

منه	لــه	بيـــــان	تاريـــخ
٢٥٠		من حـ/ الديون المعدومة	
	٢٥٠	الى حـ/ المدينين	٣/١
		قيمة الديون المعدومة	
٧٥٠٠		من حـ/ البنك	
	٧٥٠٠	الى حـ/ المبيعات	٣/٢٥
		قيمة مبيعات نقدا	
١٥٤٠٠		من حـ/ أ٠خ المحاصة	
		الى مذكورين	٣/٢٥
	٥٠٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة	
	١٠٠٠٠	حـ/ المشتريات	
	١٠٠	حـ/ م٠ ادارية	
	٥٠	حـ/ م٠ نقل بضاعة	
	٢٥٠	حـ/ ديون معدومة	
		ترحيل الحسابات المذكورة الى حـ/أ٠خ المحاصة	
٢٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات	
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ أ٠خ المحاصة	٣/٢٥
		ترحيل حساب المبيعات الى حـ/ أ٠خ المحاصة .	
٤٦٠٠		من حـ/ أ٠خ المحاصة	
		الى مذكورين	٣/٢٥
	٢٣٠٠	حـ/ شخصي الشريك محمد	
	٢٣٠٠	حـ/ شخصي الشريك باسم	
		توزيع أرباح المحاصة	

منه	له	بيان	تاريخ
		من مذكورين :	٣/٢٥
٨٣٥٠		ح/ شخصي الشريك محمد	
١٢٤٠٠		ح/ شخصي الشريك باسم	
	٢٠٧٥٠	الى ح/ البنك	
		تسديد ما للشريك محمد وباسم من حقوق	

٢) حساب أرباح وخسائر المحاصة :

منه		له	
٥٠٠٠	الى ح/ بضاعة أول المدة	٢٠٠٠٠	من ح/ المبيعات
١٠٠٠٠	الى ح/ المشتريات		
٥٠	الى ح/ مصاريف نقل البضاعة		
١٠٠	الى ح/ مصاريف ادارية		
٢٥٠	الى ح/ ديون معدومة		
٤٦٠٠	رصيد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	٤٦٠٠	رصيد
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح/ شخصي الشريك محمد

منه		له	
٨٣٥٠	رصيد	٥٠٠٠	من ح/ بضاعة أول المدة
		٥٠	من ح/ م٠ نقل بضاعة
		١٠٠٠	من ح/ الصندوق
		٢٣٠٠	من ح/ أ٠خ المحاصة
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	الى ح/ البنك	٨٣٥٠	رصيد

ح/ شخصي الشريك باسم

منه		له	
١٢٤٠٠	رصيد	١٠٠٠٠	من ح/ المشتريات
		١٠٠	من ح/ م. ادارية
		٢٣٠٠	من ح/ أ.خ المحاصة
١٢٤٠٠		١٢٤٠٠	
١٢٤٠٠	الى ح/ البنك	١٢٤٠٠	رصيد
١٢٤٠٠		١٢٤٠٠	

ح/ البنك

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	٢٠٧٥٠	رصيد
١٠٠٠٠	الى ح/ المبيعات		
٢٢٥٠	الى ح/ المدينين		
٧٥٠٠	الى ح/ المبيعات		
٢٠٧٥٠		٢٠٧٥٠	
٢٠٧٥٠	رصيد	٨٧٥٠	من ح/ شخصي الشريك محمد
		١٢٤٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
٢٠٧٥٠		٢٠٧٥٠	

٢) **الاثبات في دفاتر الشركاء :**

قد يرى الشركاء أن عمليات المحاصة من القلة ، بحيث لا تستلزم امساك مجموعة دفترية مستقلة للشركة . وتستخدم في هذه الحالة دفاتر الشركاء أنفسهم لتسجيل عمليات الشركة ، وفي هذا الصدد نفرق بين ما يلي:

أ - قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاصة في دفاتره .

ب - قيام كل شريك باثبات عملياته فقط في دفاتره .

ونتناول فيما يلى كل طريقة على حدة بشيء من الدراسة :ـ

أ ـ قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاصه فى دفاتره :

وتقضى هذه الطريقه فى اثبات عمليات المحاصة بضرورة فتح الحسابات التالية فى دفاتر كل شريك :ـ

* حساب المحاصة حيث يرحل اليه ما يرحل الى حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر من مشتريات ومبيعات ومصروفات .... الخ ويوزع فيه الربح أو الخسارة بين الشركاء بالنسبة التى يقسمون بها الارباح والخسائر .

* حساب شخصى لكل شريك من الشركاء الاخرين يثبت فيه معاملاته مع الشركة لبيان ما يستحق له أو عليه فى أى وقت وتقفل الحسابات الشخصية بسداد الشركاء ذو الارصدة المدينة لارصدتهم ويكون ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم الى الشركاء ذو الارصدة الدائنة .

هذا وتجدر الاشارة الى أنه لا توجد حاجة عند اتباع هذه الطريقة الى فتح حساب للبنك ، حيث يقوم كل شريك بسداد اعباء الشركة من حسابه الخاص كما يودع ما يقبضه بحسابه الخاص

وعلى أى حال ننوه فيمايلى الى بعض العمليات التى تتطلب معالجة خاصة عند اتباع هذه الطريقة فى اثبات عمليات المحاصة :

- بضاعة مقدمة من أحد الشركاء :ـ

فى حالة تقديم شريك بضاعه مملوكة له للشركة تثبت هذه العملية فى دفاتره بالقيد التالى :ـ

منه	له	بيان	تاريخ
xx	xx	من حـ/ المحاصة الى حـ / المشتريات	

بينما يجرى القيد التالى فى دفاتر الشركاء الاخرين :ـ

	له	منه
من حـ/ المحاصة		xx
الى حـ / شخصى الشريك (الذى قدم البضاعه)	xx	

- **التحويلات النقدية :**

قد يقوم احد الشركاء بتحويل مبلغ ما الى شريك آخر لاستخدامه فـــى أغراض المحاصة ، ففى هذه الحالة يتم اثبات تلك العملية فى دفاتر الشريـــك الذى قام بالتحويل كما يلى :-

	له	منه
من حـ/ شخصى الشريك (المحول اليه النقديه)		xx
الى حـ / البنـــك (أو الصندوق)	xx	

بينما يجرى القيد التالى فى دفاتر الشريك المحول اليـه :-

	له	منه
من حـ/ البنك (أو الصندوق)		xx
الى حـ/ شخصى الشريك (الشريك الذى قام بالتحويل)	xx	

- **خسائر نتيجة (ديون معدومة)**

قد يعجز احد المدينين عن سداد كل أو جزء من دينه ، ففى هذه الحالـة تثبت العملية فى دفاتر الشريك الذى قام بعملية البيع بالقيد كالاتى :

منه	لـه	
xx		من حـ/ المحاصة
	xx	الى حـ/ المدينين
		وذلك بقيمة الديون المعدومة

بينما يقوم الشركاء الآخرين باثبات ما تقدم فى دفاترهم كما يلى :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ المحاصة
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك
		(الذى قام بعملية البيع)

- **المرتب أو العمولة :**

قد يتفق الشركاء على حساب مرتب أو عمولة لاحدهم ففى هذه الحالـــــة يتم اثبات ذلك المرتب أو تلك العمولة فى دفاتر الشريك الذى يستحق لـــــه المرتب أو العمولة كما يلى :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ المحاصـه
	xx	الى حـ / المرتب أو العمولة

فحين يتم اثبات ما تقدم فى دفاتر الشركاء الاخرين كما يلى :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ المحاصـــة
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك
		(المستحق له المرتب أو العموله)

- المسحوبات:

اذا كانت المسحوبات عينية ، بمعنى اذا قام أحد الشركاء بسحب بضاعة مخصصة لاغراض الشركة لاستعماله الخاص فانه يتم اثبات ذلك فى دفاتره وفقا للقيد التالى :-

منه	لـه	
xx		من حـ/ المسحوبات
	xx	الى حـ/ المحاصة

بينما يتم اثبات المسحوبات النقدية فى دفاتر الشركاء الاخرين كما يلى :

منه	لـه	
xx		من حـ/ شخصى الشريك
		(الذى سحب البضاعه)
	xx	الى حـ/ المحاصة

هذا وقد تتمثل المسحوبات فى مسحوبات نقديه ، فقد يقوم احد الشركاء بسحب مبالغ نقديه لحسابه من شريك اخر ، فانه فى هذه الحالة يتم اثبات تلك المسحوبات النقديه فى دفاتر الشريك الذى قام بعملية السحب كما يلى :-

منه	لـه	
xx		من حـ/ الصندوق
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك
		(الذى اعطى النقدية)

فى حين يتم اثبات تلك المسحوبات النقدية فى دفاتر الشريك الذى أعطى تلك النقدية كما يلى :-

	له	منه
من ح/ شخصي الشريك		xx
(ساحب النقدية)		
الى ح/ الصندوق	xx	

كما يتم اثبات عملية السحب في دفاتر باقي الشركاء الاخرين كما يلي :ـ

	له	منه
من ح/ الشريك		xx
(ساحب النقديه)		
الى ح/ شخصي الشريك	xx	
(عاطى النقديه)		

هذا وتوضيحا لما تقدم نورد فيما يلي مثالا رقميا يوضح اثبات عمليات المحاصة في دفاتر الشركاء ـ حالة قيام الشريك باثبات جميع العمليات في دفاتره :

مثال :

اذا فرض ورغب أحد الشركاء في المثال السابق من عدم امساك دفاتر خاصة الشركة ، وعلى أن يقوموا باثبات عمليات المحاصة في دفاترهم الخاصة فان قيود اليومية وحسابات الاستاذ ـ سواء في دفاتر الشريكان محمد أو باسم تظهر كما يلي :ـ

١ ـ **قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشريك محمد :**

منه	له	البيان	التاريخ
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	من ح/ المحاصة الى ح/ المشتريات قيمة بضاعه مقدمه لاغراض الشركة	١/١
٥٠	٥٠	من ح/ المحاصة الى ح/ الصندوق قيمة مصاريف نقل بضاعـــــــــه	١/١٥
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ المحاصة الى ح/ شخصي الشريك باسم قيمة المشتريات الشريك باسم لاغـــراض المحاصة ٠	١/٣٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم الى ح/ الصندوق تحويلات نقدية للشريك باسم	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ شخص الشريك باسم الى ح/ المحاصة قيمة مبيعات نقديه قام بها الشريك باسم	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم الى ح/ المحاصة قيمة مبيعات اجله قام بها الشريك باسم	٢/٢٠
١٠٠	١٠٠	من ح/ المحاصة الى ح/ شخصي الشريك باسم قيمة مصاريف ادارية دفعها الشريك باسم	٢/٢٨

منـه	لـه		
٢٥٠	٢٥٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصي الشريك باسم قيمة الديون المعدومة	٣/١
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من حـ/ شخصى الشريك باسم الى حـ/ المحاصـــــة قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك باسم	٣/٢٥
٤٦٠٠	٢٣٠٠ ٢٣٠٠	من حـ/ المحاصة الى مذكورين حـ/ شخصى الشريك باسم حـ/ أ٠خ المحاصة اقفال حساب المحاصـــة	٣/٢٥
٨٣٥٠	٨٣٥٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ شخصي الشريك باسم قيمة تحويلات من الشريك باسم سداد الرصيد حسابه الشخصي المدين	٣/٢٥

خـ في دفاتر الشريك باسم :

منـه	لـه	بيـــان	تاريـــخ
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصي الشريك محمد ما قدمه الشريك محمد من بضاعة لاغـــراض المحاصة	١/١
٥٠	٥٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصي الشريك محمد ما دفعه الشريك محمد كمصاريف نقل	١/١٥

منه	له		
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ المحاصة الى ح/ الصندوق قيمة بضاعه مشتراه	١/٣٠
١٠٠٠	١٠٠٠	من ح/ الصندوق الى ح/ شخصى الشريك محمد تحويلات من الشريك محمد	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق الى ح/ المحاصة قيمة مبيعات نقـدا	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من ح/ مدينى المحاصة الى ح/ المحاصة مبيعـــات أجله	٢/٢٠
١٠٠	١٠٠	من ح/ المحاصة الى ح/ الصندوق مصاريف ادارية	٢/٢٨
٢٢٥٠	٢٢٥٠	من ح / الصندوق الى ح/ مدينى المحاصة متحصلات من المدينين	٣/١
٢٥٠	٢٥٠	من ح/ المحاصة الى ح/ مدينى المحاصة قيمة ديون معدومـــه	٣/١
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق الى ح/ المحاصة مبيعات نقـــدا	٣/٢٥

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٤٦٠٠		من ح/ المحاصة	
		الى مذكورين	
	٢٣٠٠	ح/ شخصي الشريك محمد	٣/٢٥
	٢٣٠٠	ح/ أ٠خ المحاصة	
		اقفال حساب المحاصــة	
٨٣٥٠		من ح/ شخصي الشريك محمد	
	٨٣٥٠	الى ح/ الصنـــــــــدوق	٣/٢٥
		تحويلات نقدية للشريك محمــد	

٢ - حسابات المحاصة والحسابات الشخصية :

في دفاتر الشريك محمد :

ح / المحاصة

منــــه		لــــه	
٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١٠٠٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
٥٠	الى ح/ الصندوق	٢٥٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
١٠٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم	٧٥٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
١٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٢٥٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٤٦٠٠	رصيــــد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ أ٠خ المحاصة	٤٦٠٠	رصيد
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي باسم		
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح / شخصي الشريك باسم

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ الصندوق	١٠٠٠٠	من ح/ المحاصة
١٠٠٠٠	الى ح/ المحاصة	١٠٠	من ح/ المحاصة
٢٥٠٠	الى ح/ المحاصة	٢٥٠	من ح/ المحاصة
٧٥٠٠	الى ح/ المحاصة	٢٣٠٠	من ح/ السحاصة
		٨٢٥٠	رصيــد
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	
٨٣٥٠	رصيد	٨٣٥٠	من ح/ الصندوق

- في دفاتر الشريك باسم :

ح / المحاصة

منه		له	
٥٠٠٠	الى ح/ شخصي محمد	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠	الى ح/ شخصي محمد	٢٥٠٠	من ح/ مدينى المحاصة
١٠٠٠٠	الى ح/ الصندوق	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق
١٠٠	الى ح/ الصندوق		
٢٥٠	الى ح/ مدينى المحاصة		
٤٦٠٠	رصيد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ أ٠خ الماحصة	٤٦٠٠	رصيد
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي محمد		
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح/ شخصى الشريك محمد

منه		له	
٨٣٥٠	رصيد	٥٠٠٠	من ح/ المحاصة
		٥٠	من ح/ المحاصة
		١٠٠٠	من ح/ الصندوق
		٢٣٠٠	من ح/ المحاصة
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	الى ح/ الصندوق	٨٣٥٠	رصيد
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

قيام الشريك باثبات عمليات فقط فى دفاتره :

قد يرى الشركاء الاكتفاء باثبات كل منهم للعمليات التى يقوم بها فقط وتتبع هذه الطريقة فى حالة صعوبة اتصال الشركاء بعضهم ببعض وبالتالى عدم معرفة كل شريك للعمليات التى يجريها الشركاء الاخرون .

وتتطلب هذه الحالة ضرورة قيام كل شريك يفتح حساب خاص الشركة المحاصة (حساب الاستثمار فى المحاصة) يثبت به طرفى القيود المدينه والدائنة والتى لها صلة بعمليات المحاصة ، وبالتالى يجعل مدينا بقيمة البضاعة التى خصصها أو اشتراها الشريك لاغراض الشركة ، وكذلك بقيمة ما سدده من مصروفات لحساب الشركة ، ويجعل الحساب دائنا بالمبيعات النقدية أو الاجلة التى اجراها الشريك .

هذا وبانتهاء عمليات الشركة يجتمع الشركاء حتى يتمكنوا من تحديد أرباح أو خسائر المحاصة ، حيث يتم اعداد مذكرة المحاصة ، وذلك من واقع ما ورد فى دفاتر كل منهم يوضح مشتريات الشركاء لحساب الشركة والاعباء المرتبطة بعمليات الشركة ، كما يوضح مبيعات الشركاء لحساب الشركة ويمثل الفرق بينهما ربح أو خسارة المحاصة ، الذى يوزع بين الشركاء بنسبة

اقتسامهم للارباح والخسائر ، فاذا كان ربحا يرحل نصيب كل شريك منه الى جانب منه من حساب الاستثمار فى المحاصة ، الظاهرة بدفاتر الشريك مع جعل حساب الارباح والخسائر الخاص بالشريك دائنا ، أما اذا كانت خسارة فيجعل الاستثمار فى المحاصة دائنا بها مع جعل حساب الارباح والخسائر الخاص بالشريك - دينا بقيمة تلك الخسارة •

هذا ويمثل رصيد حساب الاستثمار فى المحاصه صافى المستحق او المطلوب لكل شريك طرف الاخر • كما تجدر الاشارة الى ضرورة تساوى الارصده المدينة فى حسابات الاستثمار فى المحاصة مع الأرصدة الدائنه مع مراعاة اقفال هذه الحسابات كما سبق ان أوضحنا عن طريق التحويلات النقديه بين الشركاء ، اذ يقوم الشركاء ذو الارصده المدنية بسداد ما عليهم للشركاء ذو الارصدة الدائنا • وتوضيحا لما تقدم نورد فيمايلى مثالا رقميا :

مثال :

اذا فرض ورغب الشريكين محمد وباسم فى المثال السابق ، بأن يقوم كل منهما باثبات عملياته فى دفاتره الخاصة فان قيود اليومية وحسابات الاستاذ سواء فى دفاتر الشريك محمد أو فى دفاتر الشريك باسم - تظهر كما يلى :-

١ - قيود اليومية اللازمة •

منه	له		
٥٠٠٠		من ح/ الاستثمار فى المحاصة	
	٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١/١
		قيمة بضاعة مستخدمة فى اغراض المحاصة	
٥٠		من ح/ الاستثمار فى المحاصة	
	٥٠	الى ح/ الصندوق	١/١٥
		مصاريف نقل البضاعه نقدا	

منه	لـه		
١٠٠٠		من حـ/ الاستثمار في المحاصة	
	١٠٠٠	الى حـ/ الصندوق	٢/١٠
		قيمة تحويلات نقدية الى باسم	
٢٣٠٠		من حـ/ الاستثمار في المحاصة	
	٢٣٠٠	الى حـ/ أ٠خ المحاصة	٣/٢٥
		قيمة نصيبه في الاربـــاح	
٨٣٥٠		من حـ/ الصندوق	
	٨٣٥٠	الى حـ/ الاستثمار في المحاصة	٣/٢٥
		تحويلات من الشريك باسم سداد لرصيـــد	
		حسابه الجديد	

- دفاتر الشريك باسم :

منه	لـه		
١٠٠٠٠		من حـ/ الاستثمارات في المحاصة	
	١٠٠٠٠	الى حـ/ الصنـــدوق	١/٣٠
		قيمة مشتريات بضاعة لاغراض المحاصة	
١٠٠٠		من حـ/ الصندوق	
	١٠٠٠	الى حـ/ الاستثمار في المحاصة	٢/١٠
		تحويلات نقدية من الشريك محمد	
١٠٠٠٠		من حـ/ الصندوق	
	١٠٠٠٠	الى حـ/ الاستثمار في المحاصة	٢/١٥
		قيمة مبيعات نقدا	
٢٥٠٠		من حـ/ مديني المحاصة	
	٢٥٠٠	الى حـ/ الاستثمار في المحاصة	٢/٢٠
		قيمة مبيعات أجلـــه	

منه	له		
١٠٠	١٠٠	من حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ الصندوق قيمة مصاريف ادارية نقدا	٢/٢٨
٢٢٥٠ ٢٥٠	٢٥٠٠	من مذكورين حـ/ الصندوق حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ مدينى المحاصة قيمة المتحصلات من المدينين	٣/١
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ الاستثمار فى المحاصة قيمة مبيعات نقديه	٣/٢٥
٢٣٠٠	٢٣٠٠	من حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ أ٠خ المحاصة قيمة نصيبنا من الارباح	٣/٢٥
٨٣٥٠	٨٣٥٠	من حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ الصندوق تحويلات نقدية للشريك محمد	٣/٢٥

٢ ـ الحسابات فى دفتر الاستاذ :

دفاتر الشريك محمد :

حـ / الاستثمار فى المحاصة

منــه			لــه
٥٠٠٠	الى حـ/ المشتريات	٨٣٥٠	رصيـــد
٥٠	الى حـ/ الصندوق		
١٠٠٠	الى حـ/ الصندوق		
٢٣٠٠	الى حـ/ أ٠ خ المحاصة		
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	رصيد	٨٣٥٠	منحـ/ الصندوق (أو البنك)
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

- دفاتر الشريك باسم :

حـ / الاستثمار فى المحاصة

منه			له
١٠٠٠٠	الى حـ/ الصندوق	١٠٠٠	من حـ/ الصندوق
١٠٠	الى حـ/ الصندوق	١٠٠٠٠	من حـ/ الصندوق
٢٥٠	الى حـ/ مدينى المحاصة	٢٥٠٠	من حـ/ مدينى المحاصة
٢٣٠٠	الى حـ/ أ٠خ المحاصه	٧٥٠٠	من حـ/ الصندوق
٨٣٥٠	رصيد		
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	
٨٣٥٠	الى حـ/ الصندوق (او البنك)	٨٣٥٠	رصيـــد
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

مذكرة المحاصة

	من دفاتر الشريك محمد		من دفاتر الشريك باسم
٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠	الى ح/ الصندوق	٢٥٠٠	من ح/ مدينى المحاصة
	(م ٠ نقل)		
	من دفاتر الشريك باسم	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق
١٠٠٠٠	الى ح/ الصندوق		
١٠٠	الى ح/ الصندوق		
٢٥٠	الى ح/ مدينى المحاصة		
٤٦٠٠	رصيد (ربح يوزع بالتساوى)		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

هذا ويلاحظ على مذكرة التسوية السابقة اننا قد اقتصرنا على اثبات العمليات التى لها علاقة بتحديد الربح دون العمليات الاخرى كالتحويلات النقديه (١٠٠٠ جنيه) حيث تظهر مرة فى الجانب المدين ومرة أخرى فى الجانب الدائن بحسابات الاستثمار فى المحاصة وبذلك لا تؤثر على النتيجة الحسابية الامر الذى فرض علينا استبعادها من مذكرة التسوية السابقة ٠

• القسم الثانى

المحاسبة فى شركات المساهمة

* المبادئ المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة
* التكييف القانونى للشركات المساهمة .
* رأس مال الشركة المساهمة ومشاكله المحاسبية
* المحاسبة عن السندات .
* القوائم المالية وتوزيعات الأرباح فى الشركات المساهمة .
* المشاكل المحاسبية لانقضاء الشركات المساهمة .

الباب الأول
المبادىء المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

١- مبدأ الوحدة المحاسبية

٢- مبدأ إستمرار المشروع فى أعماله

٣- مبدأ تتبع النفقات

٤- مبدأ المجهودات والآداء

٥- التحقق والدليل الموضوعى

الباب الأول

المبادئ المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة

تعتبر شركات الأموال بصفه عامة فى ظل أى نظام اقتصادى دعامة هامة من دعامات الاقتصاد الوطنى وأداة التطور له ـ ولقد مرت شركات الاموال فى الاقتصاد المصرى بمراحل مختلفة تختلف باختلاف مراحل التطور الاقتصادى الذى صاحب هذا المجتمع ، فكانت شركات الاموال قطاعا خاصا أى أن افراد المجتمع يتجهون اليها كوسيلة لاستثمار مدخراتهم حيث أن قيمة أسهمها صغيرة ووسيلة الاستثمار ميسرة وسهله لكل فرد يملك مبلغا صغيرا يدخره من دخله •

وتطورت شركات الاموال فأصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام ورأس المال الخاص وأصبحت المشاركة بين الدولة كممثلة لمجموع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية ، ومنذ صدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الاموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا عدد قليل منها لا زال شركة مشتركة بين رأس مال عام ورأس مال خاص

وفى مجال دراستنا هذه فسوف نتعرض للمبادىء العامة التى تحكم تكوين شركات الأموال فى ظل الملكية الخاصه (قطاع خاص) والملكية المشتركة أما الملكية العامه فمجال دراسة مبادئها يكون عند دراسة النظام المحاسبى الموحد •

المبادىء المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة :ـ

ان لفظ المبادىء المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها لشركات المساهمة شاع استعماله فى تقارير المحاسبين والمراجعين القانونيين كنتيجة للعلاقة المتبادلة بين مؤسسة المحاسبين القانونيين بأمريكا وبورصة الاوراق المالية فى الفترة من ١٩٣٢ ـ ١٩٣٤ حيث تم الاتفاق على نموذج لتقرير المحاسب أو المراجع القانونى ، ثم وضعه فى كتيب تحت اسم " مراجعة حسابات شركات المساهمة " ، ولقد استعمل فى هذه الرسائل المتبادلة لفظ التطبيقات المحاسبية واتفق فيما اتفق عليه فى هذه الرسائل المتبادلة خلال تلك الفترة على أن تقرير المراجع أو مراقب الحسابات يجب أن يحتوى على ما يلى :ـ

١ - ما اذا كان فى رأى المراجع أن الطريقة التى تم بها اعداد الميزانية و ح/ الارباح والخسائر تمثل المركز المالى للمشروع، ونتيجة أعمال المشروع .

٢ - هل يرى المراجع أن الحسابات المملوكة بمعرفة المنشأة مملوكة بطريقة منتظمة ، وأن النظام المحاسبى الذى تتبعه المنشآة يتم تطبيقه من مدة محاسبية الى مدة محاسبية أخرى دون تغيير[1] .

ولقد كان أول من شرح وناقش هذه المبادىء هى الدراسة التى قام بها باتون ولتلتون[2] ، حيث تم نشر هذه الدراسة لاول مرة سنة ١٩٤٠ بمعرفة جمعية المحاسبين الامريكيين ، ويمكن تلخيص المبادىء الاساسية التى تبعت منها المبادىء المحاسبية المقبولة فيما يلى :-

١ - مبدأ الوحدة المحاسبية . Accounting Unit
٢ - مبدأ استمرار المشروع فى أعماله . Going Concern
٣ - مبدأ تتبع النفقات . Cost Attach
٤ - مبدأ المجهودات والاداء . Efforts and Accomplishment.
٥ - التحقيق والدليل الموضوعى Verifiable, Objective evldence

١ - مبدأ الوحدة المحاسبية :

كثر الجدل بين المحابين فى تفسير طبيعة المشروع كوحدة محاسبية وكان لاختلاف نظرهم أثر ملموس فى طبيعة المبادىء العلمية المتعارف عليها والتى ينادون بتطبيقها فى الحياة العملية ويمكن اجمال هذا الجدل فى وجهتين نظر وهاتين الوجهتين ليست متعارضين ولكنهما يمثلان مرحلتين من مراحل تطور الفكر المحاسبى .

1- Paul Grady, Enventory of Generally Accepted Accouting Prenciples for Business Enterprise, Accounging Research Study No.7, New York, 1965 PP . 147 .

2- Paton, W.A., and Littelton A.C., An introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, Monograph No, 3, 1985.

أ ـ المشروع ملكية مشتركة (جماعية) •
ب ـ المشروع شخصية معنوية مستقلة •

أ ـ مفهوم الملكية المشتركة :ـ

قبل منتصف القرن التاسع عشر كانت الوحدة المحاسبية ممثلة فى صورة مشروعات فردية أو شركات أشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم وفى ذلك الوقت ساد النظام الرأسمالى الحر الذى يتميز بالمنافسة الحرة وسياسة عدم التدخل الحكومى " ومبدأ أتركة يعمل "Laissey Fair" ونتيجة هذه الظروف أيد المحاسبون فلسفة الملكية المشتركة وتقوم هذه الفلسفة على فكرة اعتبار المشروع مجموعة من الأشخاص ـ ملاك المشروع ـ وأن شخصية المشروع مندمجه فى شخصية ملاكه وبذلك فان مؤيدى فلسفة الملكية المشتركة يعطون الاهمية لعنصر الملكية باعتبارة جوهر المشروع •

وفيما يلى بعض الاعتبارات عن تفسير مفهوم الملكية المشتركة وهى :ـ

* ان جوهر أية شركة هو العلاقة التعاقديه بين الأفراد ملاك المشروع والقانون لا يخلق الشركة بل يعطى قوة تنفيذيه لهذه العلاقة التعاقديه •

* **الملكية :** أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للافراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة المشركة نفسها ، حيث أن الشخص الطبيعى هو محل الحق ، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الاموال فى الشركة حيث أن هناك فارقا جوهريا بين ملاك المشروع ودائنى المشروع فالفريق الاول هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية أما الثانى فتربطه بالشركة علاقة الدائنيه والمديونية •

* **الادارة :** ان الملاك يفوضون السلطه للادارة ، وبذلك فان القائمين على الادارة بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع يعملون بارادتهم •

* **الهدف :** الغرض من المشروع هو تحقيق اكبر ارباح ممكنه لاصحاب المشروع وادارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف •

المشروع شخصية معنوية مستقلة :

فى أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين كان هناك تطـــور اقتصادى هام نتيجة لظهور الثورة الصناعية وظهور الحاجة الى تكوين الشركات المساهمة للقيام باستثمار الاموال اللازمة للصناعة ، وقد تميز هذا النـــوع الجديد من المشروعات بانفصال الملكية عن الادارة وبالمسئولية المحـدودة للمساهمين ونتيجة لهذا التطور فى حجم ونوع المشروعات ظهر نوع جديد من المنافسه أطلق عليها الاقتصاديون المنافسة الاحتكارية وبالتالى ظهرت الحاجة الى اتباع سياسة التدخل الحكومى وذلك رغبة فى حماية المصالح المتضاربة فى المشروعات ٠

وقد أدى هذا التطور الى ظهور آراء معارضة لفلسفة الملكية المشتركـة باعتبارها قاصرة على تفسير طبيعة الشركة أو المشروع فى ظل الظروف الجديدة وقد أيدت هذه الاراء فكرة (الشخصية المعنوية) التى تقوم على أســاس أن الشركة عبارة عن مجموعة من الأموال ذات وجود وكيان مستقل عن الافـراد الطبيعيين ملاك المشروع والدليل على ذلك أن القانون قد اعترف للشركـة بذمة مالية مستقلة عن الذمه المالية للشركاء وللشركة الحق فى التقاضـى باسمها وللغير الحق فى مقاضاة الشركة عن تصرف الشركاء ٠

ولقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية الحقيقية للشركة الى انتقـال الاهمية ومن وجهة نظر أصحاب المشروع الى وجهة نظر الادارة باعتبارهـا ممثلة للشخصية المعنوية ٠

والفروض التى تؤكد مفهوم الشخصية المعنوية هى :-

* أن جوهر أى مشروع ليست العلاقة التعاقدية بين الافراد ملاك المشـروع بل هى مجموعة من الأصول أو الأموال التى يقدمها المستثمرين لاستخدامها فى أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرين ملاكا أو مقرضين ٠

* الملكية : أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الاصول ، وحق فى الاربـاح عندما يقرر مجلس الادارة التوزيع وحق فى الاصول عند التصفيه ، وأسـاس هذا الرأى أنه لا فرق فى نظر أصحاب الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع

ودائنى المشروع حيث أنهم جميعا فى حكم المستثمرين ، كل يقدم أمواله لاستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذه الاموال ٠

* الادارة : بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة الى انتخاب مجلس ادارة يقوم بادارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعا بادارة الشركة - وبذلك ظهرت ظاهرة انفصال الملكية عن الادارة وأصبحنا فى وضع لا نستطيع معه القول أن المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا وحدة مهنية مستقلة ٠ ترسم سياسة المشروع لا بوحى من المساهمين بل بوحى من المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصا معنويا ٠

* الهدف : أدى ظهور شركات المساهمة الى نشأة ما أطلقنا عليه الادارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق المصلحة الشخصية بل لتحقيق غرض اجتماعى وهو رفاهية المجتمع ممثلا فى أرباح مناسبة معقولة لاصحاب المشروع ، وأجور عادلة للعمال وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك ٠

ونتيجة لهذا التطور فى الفكر المحاسبى المتعلق بطبيعة المشروع تأثرت الفروض والمبادىء العلمية التى تتضمنها نظرية المحاسبة والتى تحكم النظام المحاسبى وبدأت تظهر فروض ومبادىء جديده تتفق مع وجهة نظر الادارة التى برزت اهميتها فى ظل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع ٠

مدى انطباق الملكية المشتركة والشخصية المعنوية على أنواع المشروعات المختلفة :

جرت عادة المحاسبين على تطبيق مفهوم الملكية المشتركة على شركات الاشخاص ومفهوم الشخصية المعنوية على شركات المساهمة ولعل ذلك يرجع الى أن الشخصية المعنوية فى شركات المساهمة - أو فى شركات الاموال بصفة عامة - أكثر وضوحا عنها فى حالة شركات الاشخاص والسبب فى ذلك يرجع الى أنه فى حالة شركة الاموال يقتصر نشاط الشريك (المساهم) على ناحية واحدة من نشاطه الخاص - وهو تقديم حصته فى رأس مال الشركة ويكون للشريك نواحى نشاط أخرى تجعله ذات شخصية مستقله عن الشركة - اما فى شركات

الاشخاص فيكون نشاط الشريك شاملا بمعنى أنه يساهم بأمواله وجهوده وهذا مما يجعل من المتعذر فصل نشاط الشركاء عن نشاط الشركة ويؤدى هذا الى زوال الشخصية المعنوية أو على الاقل عدم وضوح وجودها في هذه الشركات.

٢ - مبدأ استمرار المشروع فى أعماله :

حياة المشروع مستمرة أولا نهائية ، وهذا ، يطلق عليه بفرض الاستمرار وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لاصحاب المشروع والادارة واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية . ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد أيد صحة هذا الفرض المنطقى لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم ، كما أن حياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين فيستطيع المساهم بيع أو رهن التنازل عن حصته فى رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الشركة .

وكثيرا من المبادىء العلمية المطبقة فى المحاسبة تجد مبررها فى فرض الاستمرار أو خاصة المبادىء التى تحكم الاصول الثابتة التى تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الاجل فى المستقبل . وبطبيعة الحال فان المبادىء التى تحكم التقويم فى حالة المشروع المستمر لابد أن تختلف عن تلك التى تحكم حالات التصفية .

وفرض الاستمرار خلق لنا تناقض واضح كان له أكبر الاثر على كثير من المشاكل المحاسبية ففى الوقت الذى نعتبر فيه حياة المشروع غير محدودة نجد أن أصحاب المصالح فى المشروع يهمهم معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزة المالى من وقت لاخر خلال حياة المشروع . ولذا استلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية هى ما يطلق عليها المدة المالية أو المحاسبية يحدد فى نهايتها نتيجة أعمال المشروع عن هذه الفترة ومركزة المالى فى نهاية هذه الفترة .

وتقسيم حياة المشروع الى فترات قصيرة الاجل ترتب عليه مشاكل عديدة كضرورة فصل العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلة وبالتالى ضرورة التفرقة بين العمليات الايرادية والعمليات الرأسمالية ، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات

والايرادات المقدمة والمستحقة ، وضرورة عمل الاهلاكات الخاصة بالاصول الثابته والاحتياطات المختلفة المتعلقة بالاصول المتداولة ٠

ونود أن نشير الى حقيقة هامة مرتبطة بفرض الاستمرار بل وكانت أثرا من آثاره ٠ فان فرض الاستمرار وما ترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية أدى الى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية مشروطه وليست نتائج محددة على وجه الدقه ٠ بل وأكثر من ذلك فان صحة هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات فى المستقبل والتى أخذت فى الحسبان عند تصوير هذه النتائج ، فمثلا فان تحديد الربح الحقيقى للمشروع لا يمكن ان يتحقق الا اذا حدد هذا الربح فى نهاية حياة المشروع ، وحيث أننا نحدد هذا الربح فى نهاية فترة مالية تمثل جزءا من حياة مستمرة فان الربح المحقق هو فى الواقع ربح تقريبى وصحته تتوقف على تحقيق صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديده كالاهلاكات واحتمال تحصيل الديون طرف الغير ٠٠٠ وهذا القول ينطبق على تحديد المركز المالى للمشروع حيث أن تحديد المركز المالى يتأثر ويرتبط بتحديد الربح ٠

٣ ـ مبدأ تتبع النفقات :ـ

ان النشاط الاقتصادى للمشروع يتمثل فى تجميع للمواد والعمل والخدمات الاخرى لتكوين مجموعات جديدة لها منافع جديدة ، وتتبع المحاسبة هذا النشاط الاقتصادى داخل المشروع مثلما تتبع التغيرات بين المشروع والعالم الخارجى ٠

وتستخدم المحاسبة تجميعات الاسعار لعمليات المبادلة للتعبير عن هذا النشاط فعندما يقوم المشروع فى العملية الانتاجية باستهلاك المواد بواسطة العمل والقوة الالية فان المحاسبة تتبع هذه العملية عن طريق تلخيص وتقسيم للمواد وتكلفة العمل وتكاليف الاله لينتج عن تجميعهم تكلفة الانتاج٠

والنفقات فى المحاسبة ليس المقصود منها اظهار قيم ٠ فعملية تقسيم النفقات ثم اعادة تقسيمها وتجميعها لا تغير من طبيعتها باعتبار أنها نفقات وأنها تجميعات أسعار ناتجة عن عمليات مبادلة ٠ فالغرض من اعادة تقسيم وتجميعات النفقات هو تتبع المجهودات التى تقوم بها

المنشأة لاعطاء المواد وعوامل الانتاج الاخرى منفعه اضافية .

٤ - **مبدأ المجودات والاداء :**

ان استمرار الشركة فى اعمالها يعنى أن الحكم النهائى على نشاطها يقع فى المستقبل ولكن القرارات لا يمكن ان تنتظر حتى يتضح هذا بالمستقبل .

فالادارة والمستثمرين والحكومةوتحتاج الجهات التى يعنيها الامر الى قراءة دورية عن أعمال المشروع للحكم على مدى تقدم المشروع واتخاذ القرارات .

ويتمثل نشاط المشروع فى مجموعة من المجهودات (تجميعات نفقات) وعائد للمشروع نتيجة هذا الاداء (تجميعات وايرادات) وهذه العملية هى عملية مستمرة ، ويقتضى القياس الدورى للنشاط وتقسيم مجرى هذا النشاط الى فترات مالية تقابل فيها مجهودات هذه الفترة بأداء هذه الفترة فالنفقات تحدث ويترتب عليها أما أرباح أوخسائر .

ويترتب على فكرة مقابلة المجهودات بالاداء ضرورة أن يكون عند المحاسب القدرة على تحديد المجهودات التى ساهمت فى تحقيق أداء المدة والمشكلة الاساسية هنا هى فى تجميعات النفقات المعلقة حيث يتطلب الامر تحديد الجزء من هذه التجميعات التى شارك فى أداء هذه المدة ومثال ذلك الاهلاك . فعمل مخصص للاهلاك يعبر عن مبدأ مقابلة المجهودات والاداء عند تطبيقة لى نفقة المعدات والالات والمبانى . فمخصص الاهلاك لا يتغير مع مقدار التغير فى الدخل لان الدخل ينتج من تضافر العديد من الخدمات ، ومنها تلك الخدمات التى تؤديها الالات والمعدات والمبانى . فالدخل يتم قياسه عن طريق مقابلة النفقات بما فيها مخصص الاهلاك - مقابل الايرادات متمثلة فى السلع والخدمات المباعة للعملاء .

ويمكن أن يطلق على عملية مقابلة المجهودات بالاداء أنها عملية مقابلة طويلة الاجل . ولا تقتصر عملية المقابلة على عملية تأجيل نفقات معينه ولكن عنداحتساب المقابلة يجب ان تشمل المكاسب غير المنتظرة وهى عبارة عن زيادة فى أصول المشروع دون أن يكون هناك مجهود يذكر للحصول على هذه المكاسب ومن ثم لا تعتبر جزءا من ايرادات التشغيل خسائر غير متعلقة

بالتشغيل وهى عبارة عن نقص فى أصول المشروع لا يمكن تفسيرة على أنه مجهود للحصول على أداء ٠

٥ ـ مبدأ التحقيق والدليل الموضوعى :

مفهوم هذا المبدأ فى المحاسبة أن الايرادات لا يجوز اثباتها بالدفاتر الا على أساس دليل موضوعى متمثل فى عملية بيع حقيقية لاشخاص مستقلين عن المشروع والمصروفات لا يجوز تسجيلها الا بناء على مستند مؤيد للعملية، وهذا الدليل هو الاساس الذى يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ٠

والتحقيق معناه تقديم الحقائق واختبار دقة هذه الحقائق والدليل هو الوسيلة للوصول الى الحقيقه أو تقديم الاثبات ٠ ولما كانت أقصى درجات الموضوعية والتحقق المستندى هى المستند الخارجى المتمثل فى فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة فقد استخدام مبدأ الموضوعية لدعم فكرة النفقة التاريخية فى المحاسبة ولكن فكرة (المستند الخارجى) لا تغطى كل العمليات المحاسبية ، ولا تحل المشاكل المحاسبية ٠ فهى لا تتعرض للمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين الاصول الثابته والمخزون السلعى وبين المصروفات ولا تتعرض للمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين مختلف المدد ٠ فالمعالجة المحاسبية لهذه المشاكل تعتمد على قرارات وتقديرات بواسطة أشخاص يعتمدون فى حلها على حكم الشخص وآرائهم بعد الاخذ فى الاعتبار كل الحقائق والظروف المحيطة ٠

ولما كانت الموضوعية بمعناها التقليدى لا تصلح للتطبيق على كل عمليات المشروع ولقد هدى هذا بالبعض الى القول بأن مبدأ الموضوعية ليس بالمبدأ الجامد ولكنه مبدأ مرن ٠ وأن الادلة المؤيدة فى المحاسبة لها درجات متفاوته من الموضوعية ٠ فأقصى درجات الموضوعية هى أمر مرغوب فيه ويسعى المحاسب للوصول اليه على أن لا يتعارض ذلك لوجهة النظر الطويلة الاجل التى تنظر الى المشروع على أنه مشروع مستمر فى أعماله٠ والبعض الاخر يرى أن مبدأ الموضوعية جزء من مبدأ أكثر اتساعا وأكثر فائدة وهو مبدأ مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية متضمنا مستندات الشراء والبيع وقائم على أساس نظام سليم للرقابة الداخلية بالمشروع ٠

الباب الثانى

التكييف القانونى للشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

١- تعريف الشركة المساهمة

٢- خصائص الشركة المساهمة

٣ - اجراءات تكوين الشركة المساهمة فى القطاع الخاص

٤- إدارة الشركة المساهمة فى القطاع الخاص

الباب الثانى

التكييف القانونى للشركات المساهمة

مقدمـــة :

تعتبر شركات الاموال بصفه عامة فى ظل أى نظام اقتصادى دعامة هامة من دعامات الاقتصاد الوطنى وأداة التطور له - ولقد مرت - شركات الاموال فى الاقتصاد المصرى بمراحل مختلفة تختلف باختلاف مراحل التطور الاقتصادى الذى صاحب هذا المجتمع ، فكانت شركات الاموال قطاعا خاصا أى أن أفراد المجتمع يتجهون اليها كوسيلة لاستثمار مدخراتهم حيث أن قيمة أسهمها صغيرة ووسيلة الاستثمار الميسرة والسهلة ، لكل فرد يملك مبلغا صغيرا يدخرة من دخله ٠

وتطورت شركات الاموال فأصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام ورأس المال الخاص وأصبحت المشاركة بين الدولة كممثلة للمجتمع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية ، ومنذ صدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الاموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا عدد قليل منها لا زال شركة مشتركه بين رأس مال عام ورأس مال خاص ٠

وفى مجال دراستنا سوف نتعرض للمبادىء العامة التى تحكم تكوين شركات الاموال فى ظل الملكية الخاصة (قطاع خاص) والملكية المشتركة ٠ أما الملكية العامة فى مجال دراسة مبادئها يكون عند دراسة النظام المحاسبى الموحد ٠٠٠

أما فى مجال دراستنا هذه سوف نتعرض للتكييف القانونى للشركات المساهمة من الجوانب الاتية :-

١ - تعريف الشركة المساهمة ٠
٢ - خصائص الشركة المساهمة ٠
٣ - اجراءات تكوين الشركة المساهمة فى القطاع الخاص ٠
٤ - ادارة الشركة المساهمة فى القطاع الخاص ٠

أولا : تعريف الشركة المساهمة :

نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤلية المحدودة الماده الثانية " شركة المساهمة هي شركة ينقسم رأس مالها الى أسهم متساوية القيمة ويمكن تداولها على الوجه المبين بالقانون •

وتقتصر مسئولية المساهم على آداء قيمة الاسهم التى اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة الا فى حدود ما اكتتب فيه من أسهم •ويكون للشركة اسم تجارى يشتق من الغرض من انشائها ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنوانا لها •

ومن هذا التعريف نود أن نلفت النظر الى عدة صفات هامة لشركة المساهمة كافية لتمييزها عن الشركات الاخرى وهذه الصفات هى :

١ - الشركة المساهمة كأية شركة أخرى عبارة عن عقد أو اتفاق تعاقدى يجمع عليه المؤسسون •

٢ - قابلية الحصص (الاسهم) للتداول على الوجه المبين بالقانون •

٣ - الشركة المساهمة شخصية معنوية أو اعتبارية منفصلة عن شخصية الافراد المكونين لها ويكون للشركة اسم تجارى يشتق من الغرض من انشائها •

٤ - المسئولية المحدودة للمساهم بقيمة الاسهم •

٥ - لتكوين الشركة المساهمة لابد من اتباع اجراءات معينة نص عليها القانون •

ثانيا : خصائص الشركات المساهمة :

١ - أن اعتبار شركة المساهمة شخصا معنويا أدى الى وجود بعض الخصائص التى يتميز بها هذا النوع من الشركات ومنها أن أصبح لها ذمة مالية مستقلة فيمكنها أن تكتسب الحقوق وتلتزم بالالتزامات مثلها مثل أى شخص طبيعى • وبهذا الوضع أصبحت مستقلة عن الاشخاص الذين يشتركون فى تكوينها فلا تتأثر بما يتعرض له هؤلاء من مرض أو وفاة ،

أو مشاكل مالية وقانونية قد يؤدى الى افلاسهم ، وبذلك يمكنها أن تستمر طالما كانت هناك ضرورة لاستمرارها .

٢ - ان رأس المال مقسم الى وحدات صغيرة القيمة (أسهم) وبذلك أتيحت الفرصة للقاعدة العريضه من صغار المدخرين للاشتراك فى هذا النوع من الاستثمار .

٣ - أن مسئولية الشريك فى هذه الشركات تتحدد بمقدار ما تعهد به من حصة فى رأس المال ، فاذا عجزت الشركة عن الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير لا يتمكن الدائنون من مطالبة الشركاء (المساهمون) من أموالهم الخاصة وبذلك أتيح لاصحاب الثروات الكبيرة الاسهام فى تكوين هذه الشركات دون خوف على أموالهم الخاصة من الضياع .

٤ - أن اسهم الشركة قابلة للتداول بالطرق التجارية وهى :-
* التسليم فى حالة الاسهم لحامله .
* القيد فى دفاتر الشركة فى حالة الاسهم الاسمية .
* التظهير فى حالة الاسهم لامر أصحابها .

وبذلك لم يعد الشريك حبيس حصته فى رأس المال ، اذ يمكنه الانسحاب من الشركة فى أى وقت يشاء دون أن يؤدى ذلك الى حلها أو الاضرار بماليتها ، اذ أن الشريك الذى يريد الانسحاب عليه أن يجد من يحل محله كشريك فى الشركة وتتم التسوية المالية فيما بينهما دون تدخل الشركة . ومع هذا يجوز النص فى القانون النظامى للشركة على تعديل قبول شركاء جدد على موافقة مجلس الادارة ، مثل هذا النص قد يستهدف حماية مصالح قومية أو حماية مصالح مجموعة من المساهمين ، ولذلك لايجب أن ينظر اليه على أنه يقضى على حرية التداول ولكن على أنه ينظمها .

٥ - ان العدد الكبير للمساهمين فى التمويل يحول دون اشتراكهم بشكل مباشر فى ادارة الشركة ، ولذلك كان الشركاء يختارون من بينهم من يوكلونه فى القيام بهذه المهمة (أعضاء مجلس الادارة) مع تقرير مكافأة على هذه المهمة تحسب بنسبة ما تحققه الشركة من أرباح وذلك كدافع

بديل للحافز الشخصي المباشر الذي يكون قائما في شركات الاشخاص وفي المنشآت الفردية •

٦ - أن الشركة المساهمة ليس لها عنوان ولذلك سميت باسم Anonyme Société أي الشركة مجهولة العنوان ، ويمكن أن يطلق على الشركة المساهمة اسم مشتق من الغرض من تكوينها •

ثالثا : اجراءات تكوين الشركة المساهمة في القطاع الخاص :

يستلزم القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بعض الاشتراطات عند تكوين الشركة المساهمه :

* المؤسسون •
* اجراءات التأسيس •
* الاحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم •

١ - المؤسسون :

" يعتبر مؤسسا للشركة كل من يشترك اشتراكا فعليا في تأسيسها بنية تحمل المسئولية الناشئة عن ذلك " مادة ٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويسرى عليه حكم المادة ٨٩ من هذا القانون •

كما نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة الثامنة أنه لا يجوز أن يقل عدد الشركاء المؤسسين في شركات المساهمة عن ثلاثة ، كما لا يجوز أن يقل هذا العدد عن اثنين بالنسبة لباقي الشركات الخاضعة لاحكام هذا القانون والمقصود بها هنا هي شركات التوصية بالاسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة •

واذا قل عدد الشركاء عن النصاب المذكور في الفقرة السابقة اعتبرت الشركة منحلة بحكم القانون ان لم تبادر خلال ستة أشهر على الاكثر الى استكمال هذا النصاب ويكون من يبقى من الشركاء مسئولا في جميع أمواله عن التزامات الشركة خلال هذه المدة •

ويتم تحرير العقد الابتدائي الذي يبرمه المؤسسون طبقا للنموذج الذي يصدره الوزير المختص بقرار منه •

ولا يجوز أن يتضمن العقد أية شروط تعفى المؤسسون أو بعضهم من المسئولية الناجمة عن تأسيس الشركة أو أية شروط أخرى ينص على سريانها على الشركة بعد انشائها ما لم تدرج فى عقد التأسيس أو النشاط الاساسى ٠

واجبات المؤسسون :

أ - يكون المؤسسون مسئولين بالتضامن عما التزما به ويعتبر المؤسس الذى التزم عن غيره الزاما شخصيا اذا لم يبين اسم موكله فى عقد انشاء الشركة أو اذا اتضح بطلان التوكيل الذى قدمه ٠

ب - يجب على المؤسس أن يبذل فى تعاملاته مع الشركة تحت التأسيس أو لحسابها عناية الرجل الحريص ، ويلتزم المؤسسون - على سبيل التضامن - بأية اضرار قد تصيب الشركة او لغير نتيجة مخالفة هذا الالتزام ٠

ج - اذا تلقى المؤسس أية أموال أو معلومات تخص الشركة تحت التأسيس كان عليه أن يرد الى الشركة تلك الاموال وأية أرباح يكون قد حصل عليها نتيجة استعماله لتلك الاموال أو المعلومات ٠

د - لا يسرى فى حق الشركة بعد تأسيسها أى تصرف يتم بين الشركة تحت التأسيس وبين مؤسسيها وذلك ما لم يعتمد هذا التصرف مجلس ادارة الشركة ٠

٢ - اجراءات التأسيس :

تنص المادة ١٥ ، ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ ، ٢١ ، ٢٢ ، ٢٣ ، ٢٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على اجراءات تأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم والمسئولية المحدودة ٠ وسوف نلقى الضوء على تلك الاجراءات :

أ - يكون العقد الابتدائى للشركة ونظامها أو عقد تأسيسها رسميا أو مصدقا على التوقيعات التى فيه ، ويجب أن يتضمن بالنسبة الى كل نوع من أنواع الشركات البيانات التى تحددها اللائحة التنفيذيه كما تحدد هذه اللائحة الاقرارات والشهادات التى ترفق بعقد الشركة ، وكذلك أوضاع التصديق على التوقيعات لدى الجهة الادارية المختصه ٠

ب - يصدر بقرار من الوزير المختص نموذج لعقد انشاء كل من أنواع الشركات أو نظامها ، ويشتمل كل نموذج على كافة البيانات والشروط التي يتطلبها القانون أو اللوائح في هذا الشأن ، كما يبين الشروط والاوضاع التي يجوز للشركاء المؤسسين أن يأخذوا بها أو يحذفوها من النموذج ، كما يكون لهم اضافة أية شروط أخرى لا تتنافى مع أحكام القانون أو اللوائح ٠

ويصدر النموذج بعد موافقة قسم التشريع بمجلس الدولة ٠

جـ - يقدم طلب انشاء الشركة الى الجهة الادارية المختصة مرفقا به ما يأتي:-

١ - العقد الابتدائي ونظام الشركة ، بالنسبة الى الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم ٠

٢ - عقد تأسيس الشركة بالنسبة للشركات ذات المسئولية المحدودة ٠

٣ - كافة الاوراق الاخرى التي يتطلبها القانون او اللائحة التنفيذية وتنظيم اللائحة التنفيذية اجراءات قيد هذه الطلبات وفحصها ٠

د - يشكل بعد ذلك بقرار من الوزير المختص لجنة لفحص طلبات انشاء الشركات برئاسة أحد وكلاء الوزارة على الاقل وعضوية ممثلين عن ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ، والجهة الادارية المختصة والهيئة العامة لسوق المال ، وثلاثة ممثلين على الاكثر عن الجهات التي تحددها اللائحة التنفيذية ٠

وتتولى الجهة الادارية المختصة أعمال الامانة بالنسبة الى هذه اللجنة ٠

هـ - تصدر اللجنة المشار اليها سابقا قرارها بالبت في الطلب خلال ستين يوما على الاكثر من تاريخ تقديم الاوراق مستوفاة اليها ، فاذا لم تعترض اللجنة على تأسيس الشركة بكتاب يوجه الى أصحاب الشأن يبلغ الى مكتب السجل التجاري المختص خلال هذه المدة أعتبر الطلب مقبولا ويجوز للمؤسسين ان يمضوا في اجراءات التأسيس ٠

ولا يجوز للجنة أن تعترض على تأسيس الشركة الا بقرار مسبب وذلك في حالة توافر أحد الاسباب الاتية :ـ

* عدم مطابقة العقد الابتدائي او عقد التأسيس او نظام الشركة للشروط والبيانات الالزامية الواردة بالنموذج • أو تضمنه شروطا مخالفة للقانون•

* اذا كان غرض الشركة او النشاط الذى سوف تقوم به مخالفا للنظام العام والاداب •

* اذا كان احد المؤسسين لا تتوافر له الاهلية اللازمة لتأسيس الشركة •

* اذا كان أحد المديرين أو أعضاء مجلس الادارة لا تتوافر فيه الشروط المنصوص عليها في القانون •

ولا تعتبر الموافقة على تأسيس الشركات التى تطرح أسهمها أو سنداتها للاكتتاب العام نهائية الا بعد اعتمادها من الوزير المختص بعد أخذ رأى الهيئة العامة لسوق المال ، فاذا لم يصدر قرار بشأنها خلال ستين يوما من تاريخ عرضها عليه اعتبر ذلك بمثابة موافقة على تأسيس الشركة ويتعين عرض الامر على الوزير خلال خمسة عشر يوما على الاكثر من تاريخ موافقة اللجنة •

و ـ يجب ايداع المبالغ المدفوعة لحساب الشركة تحت التأسيس فى أحد البنوك المرخص لها بذلك بقرار من الوزير المختص • ولا يجوز للشركة سحب هذه المبالغ الا بعد شهر نظامها أو عقد تأسيسها فى السجل التجارى •

ز ـ <u>نشر واشهار عقد الشركة :ـ</u>

١ ـ تنظم اللائحة التنفيذية اجراءات نشر عقد الشركة ونظامها وأداة الموافقه على التأسيس ، وذلك سواء بالوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى تصدرها لهذا الغرض أو بغير ذلك من الطرق ويكون النشر فى جميع الاحوال على نفقة الشركة • وتكون رسوم التصديق على التوقيعات بالنسبة لعقود الشركات الخاضعة لاحكام

هذا القانون بمقدار ربع فى المائه من رأس المال بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه سواء تم التصديق فى مصر أو لدى السلطات المصرية فى الخارج ٠

وتعفى من رسوم الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس هذه الشركات ، وكذلك عقود القرض والرهن المرتبطة بأعمال هذه الشركات وذلك لمدة سنة من تاريخ شهر عقد الشركة ونظامها فى السجل التجارى مادة ٢١ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ٠

٢ - يجب اشهار عقد الشركة ونظامها بحسب الاحوال فى السجل التجارى ولا تثبت الشخصية الاعتبارية للشركة ولا يجوز لها أن تبدأ اعمالها الا من تاريخ الشهر فى السجل التجارى ٠

٣ - لا يجوز بعد شهر عقد الشركة والنظام فى السجل التجارى الطعن ببطلان الشركة بسبب مخالفة الاحكام المتعلقة باجراءات التأسيس ٠

٣ - الاحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم حسب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

أ - تقويم الحصص العينية :

اذا دخل فى تكوين رأس مال شركة المساهمة او شركة التوصية بالاسهم أو عند زيادة رأس المال حصص عينية أو معنوية وجب على المؤسسين أو مجلس الادارة بحسب الاحوال أن يطلبوا الى الجهة الادارية المختصة التحقق بما اذا كانت هذه الحصص قد قدرت تقديرا صحيحا ٠ وتختص بهذا التقدير لجنة تشكل بالجهة الادارية المختصة برياسة مستشار باحدى الهيئات القضائية وعضوية أربعة على الاكثر من الخبراء فى التخصصات الاقتصادية والمحاسبية والقانونية والفنية تختارهم تلك الجهه ، فاذا كانت الحصة العينية مملوكة للدولة او احدى الهيئات العامة أو شركات القطاع العام تعين أن يضم الى اللجنة ممثلين عن وزارة المالية وبنك الاستثمار القومى ، وتقدم اللجنة تقريرها فى مدة اقصاها ستون يوما من تاريخ احالة الاوراق اليها ٠

ويقوم المؤسسون أو مجلس الادارة بتوزيع تقرير اللجنة على الشركاء وكذلك الجهاز المركزى للمحاسبات اذا كانت الحصة العينية مملوكة لاحدى الجهات المبينه سابقا وذلك قبل الاجتماع الذى يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل ٠

ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا الا بعد اقراره من جماعة المكتتبين أو الشركاء بأغلبيتهم العدديه الحائزة لثلثى الاسهم أو الحصص النقدية ، بعد أن يستبعد منها ما يكون مملوكا لمقدمى الحصص المتقدم ذكرها ، ولا يكون لمقدمى هذه الحصص حق التصويت فى شأن الاقرار ولو كانوا من أصحاب الاسهم التى قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا ٠

واذا اتضح أن تقدير الحصة العينية يقل بأكثر من الخمس عن القيمة التى قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص٠

ويجوز مع ذلك لمقدم الحصة أن يؤدى الفرق نقدا ، كما يجوز له أن ينسحب ولا يجوز أن تمثل الحصص العينية غير اسهم أو حصص تم الوفاء بقيمتها كاملة ٠

ب ـ انعقاد الجمعية التأسيسيه من اختصاصاتها :

١ ـ انعقاد الجمعية التأسيسية :

تنعقد الجمعية التأسيسية للشركة بناء على دعوة جماعة المؤسسين أو موكليهم ـ فى خلال شهر من قفل باب الاكتتاب او انتهاء الموعد المحدد للمشاركة أو تقديم تقرير بتقويم الحصص العينية ايهما أقرب ٠

ويكون من حق جميع الشركاء حضور هذه الجمعية ايا كان عدد أسهمهم أو مقدار حصصهم ، وتبين اللائحة التنفيذية اجراءات ومواعيد الدعوة والبيانات اللازمة لها وكيفية نشرها والجهات التى يتعين ابلاغها ٠

ويتولى رئاسة الجمعية التأسيسية اكبر المؤسسين اسهما أو حصة وتنتخب الجمعية امين سر وجامعى أصوات ويوقع الرئيس وأمين السر وجامعا الاصوات على محضر الجلسة ٠

ويشترط لصحة اجتماع الجمعية التأسيسية حضور عدد من الشركاء يمثل نصف رأس المال المصدر على الاقل ، واذا لم يتوافر في الاجتماع النصاب القانوني المنصوص عليه في سابقا وجب توجيه الدعوة لاجتماع ثان يعقد خلال ٢٥ يوما من الاجتماع الاول وتحدد اللائحة التنفيذية اجراءات وبيانات الدعوة الثانية ، ويكون الاجتماع الثاني صحيحا اذا حضره عدد من الشركاء يمثل ربع رأس المال المصدر على الاقل ، وتصدر قرارات الجمعية التأسيسية بأغلبية الاصوات المقررة لاسهم أو حصص الحاضرين ، ما لم يتطلب القانون أغلبية خاصة في بعض الأمور ٠

٢ ـ اختصاصات الجمعية التأسيسية بالنظر في المسائل الاتية :

* تقويم الحصص العينية على النحو الوارد بهذا القانون ٠
* تقرير المؤسسين عن عملية تأسيس الشركة والنفقات التى استلزمها ٠
* الموافقة على نظام الشركة ، ولا يجوز للجمعية ادخال تعديلات عليه الا بموافقة المؤسسين والاغلبية العددية للشركاء الممثلين لثلثي رأس المال على الاقل ٠
* المصادقة على اختيار اعضاء مجلس الادارة ومراقب الحسابات ٠

رابعا : ادارة الشركة المساهمة في القطاع الخاص :

الاصل في ادارة الشركة المساهمة من حق المساهمين جميعا الذين يجتمعون في هيئة جمعية عمومية لتبادل الرأى في شئون الشركة ولكن كثرة عدد المساهمين وتغيرهم نتيجة لتداول أسهم الشركة في الاسواق المالية تحول دون عقد الجمعية العامة في فترات متقاربه ، كما يتعذر معه المناقشة المحددة المفيده في شئون الشركة ، وهذا بالاضافه الى أن عددا كبيرا من المساهمين ليست عندهم المقدرة الادارية ، لذلك تقوم الى جانب الجمعية العامة هيئة محدودة العدد يمكن اجتماعها دوريا وتتولى الادارة الفعلية للشركة ما يطلق عليه (مجلس الادارة) فهناك هيئتان تقومان بالاشراف الادارى هما :ـ

أ ـ مجلس الادارة ٠

ب ـ الجمعية العامة ٠

أ - مجلس الادارة :

يتولى ادارة الشركة حسب ما نصت عليه المادة ٧٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مجلس ادارة يتكون من عدد فردى من الاعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاث سنوات وفقا للطريقة المبينه بنظام الشركة ، واستثناء من ذلك يكون تعيين أول مجلس ادارة عن طريق المؤسسين لمدة أقصاها خمس سنوات ويجوز للجمعية العامة - فى أى وقت - عزل مجلس الادارة أو أحد اعضائه ولو لم يكن ذلك واردا فى جدول الاعمال ٠

ولا يكون اجتماع المجلس صحيحا الا اذا حضره ثلاثة اعضاء على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على عدد أكبر ٠

ويجوز أن ينوب اعضاء المجلس عن بعضهم فى حضور الجلسات ، بشرط ألاتتجاوز أصوات المنوبين ثلث عدد أصوات الحاضرين ، ولا يجوز أن ينوب عضو مجلس الادارة عن أكثر من عضو واحد ٠

ويجوز أن يتضمن نظام الشركة أوضاع تعيين أعضاء احتياطيين بمجلس الادارة يحلون محل الاعضاء الاصليين فى أحوال الغياب أو قيام المانع التى تحددها اللائحة التنفيذية ولمجلس الادارة أن يوزع العمل بين جميع أعضائه وفقا لطبيعة أعمال الشركة كما يكون للمجلس ما يأتى :-

* أن يفوض أحد اعضائه أو لجنة من بين أعضائه فى القيام بعمل معين أو أكثر أو الاشراف على وجه من وجوه نشاط الشركة ، أو فى ممارسة بعض السلطات أو الاختصاصات المنوط بالمجلس ٠
* أن ننتدب عضو أو أكثر لاعمال الادارة الفعلية ، ويحدد المجلس الاختصاصات للعضو المنتدب ٠

ويشترط فى العضو المنتدب أن يكون متفرغا للادارة ويجتمع مجلس الادارة بدعوة من رئيسه أو بناء على طلب ثلث أعضائه وكلما دعت الحاجة الى ذلك ٠

يكون للعاملين فى شركات المساهمة التى تنشأ طبقا لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مادة ٨٤ " نصت فى ادارة هذه الشركات وتحدد اللائحة

التنفيذيه طرق وقواعد وشروط اشتراك العاملين فى الادارة ، ويجب أن ينص نظام الشركة على احدى طرق الاشتراك فى الادارة التى تتضمنها اللائحة التنفيذيه ٠

هذا مع مراعاة عدم الاخلال بالاحكام الخاصة بمشاركة العاملين فى الادارة ، ما لم يكن قد نص على شغله لوظيفة رئيسية بالشركة مدة لا تقل عن سنتين ٠

أما فيما يختص بمكافأة أعضاء مجلس الادارة ، فنصت المادة ٨٨ من القانون ١٥٩ لسنة ٨١ لا يجوز تقدير مكافأة مجلس الادارة بنسبة معينة فى الارباح من ١٠٪ من الربح الصافى بعد استنزال الاستهلاكات والاحتياطى القانونى والنظامى وتوزيع ربح لا يقل عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى ٠

وتحدد الجمعية العامة الرواتب المقطوعه وبدلات الحضور والمزايا الاخرى المقررة لاعضاء المجلس ، واستثناء من ذلك يكون تحديد مكافئات ومرتبات وبدلات العضو المنتدب بقرار من مجلس الادارة ٠

الشروط الواجب توافرها فى عضو مجلس الادارة :

* لا يجوز أن يكون عضوا فى مجلس ادارة أية شركة مساهمة من حكم عليه بعقوبه جنائية أو عقوبة جنحه عن سرقة أو نصب أو خيانه أمانة أو تزوير أو تفالس أو بعقوبة من العقوبات المنصوص عليها فى المواد ١٦٢ ، ١٦٣ ، ١٦٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ٠

* لا يجوز تعيين أى شخص عضو بمجلس ادارة شركة مساهمة الا بعد أن يقرر كتابة قبولة التعيين ، ويتضمن الاقرار سنة وجنسيته وأسماء الشركات التى زاول فيها أى عمل من قبل خلال السنوات الثلاث السابقة ٠

* لا يجوز تعيين أى شخص عضو فى مجلس ادارة شركة تقوم على ادارة أو استغلال مرفق عام الا بعد الحصول على موافقة الوزير المشرف على ذلك المرفق أو الوزير المشرف على الهيئة المانحة له ٠

* يجب أن يكون عضو مجلس الادارة مالكا لعدد من أسهم الشركة لا تقـــل قيمتها عن الحد المبين بنظام الشركة ، ويشترط ألا يقل عن الحد الـــوارد باللائحة التنفيذية ويرجع فى ذلك الى الاسعار التى يجرى التعامل عليهـا فى بورصة الاوراق المالية ، أو الى الاسهم الاسمية ان لم تكن أسهم الشركـــة قد قيدت فى هذه البورصة •

* يجب أن تكون أغلبية أعضاء مجلس الادارة فى أية شركة مساهمة مـــــن المتمتعين بجنسية جمهورية مصر العربية •

* لا يجوز لاحد أن يكون عضوا منتدبا بمجلس الادارة اكثر من شركة واحـدة من شركات المساهمة التى يسرى عليها هذا القانون ويسرى هذا الحظـــر على رئيس مجلس الادارة متى كان يقوم بالادارة الفعلية على أنه يجـــوز لاى منهم أن يشغل وظيفة العضو المنتدب لشركة مساهمة واحدة أخـــرى وذلك بموافقة الجمعية العامة لكل من الشركتين •

ب - الجمعية العامة :

لكل مساهم الحق فى حضور الجمعية العامة للمساهمين بطريق الاصالـــة أو النيابة •

ولا يجوز للمساهم من غير أعضاء مجلس الادارة أن ينيب عنه أحد أعضـاء مجلس الادارة فى حضور الجمعية العامة •

ويشترط لصحة النيابة أن تكون ثابته فى توكيل كتابى وأن يكون الوكيـــل مساهما •

اختصاصات الجمعية العادية :

* انتخاب أعضاء مجلس الادارة وعزلهم •
* مراقبة اعمال مجلس الادارة والنظر فى اخلائه من المسئولية •
* المصادقة على الميزانية وحـ / الارباح والخسائر •
* المصادقة على تقرير مجلس الادارة عن نشاط الشركة •
* الموافقة على توزيع الارباح •

* كل ما يرى مجلس الادارة أو الجهة الادارية المختصة أو المساهمين الذين يملكون ٥٪ من رأس المال عرضه على الجمعية العامة •
* كما يختص بكل ما ينص عليه القانون ونظام الشركة •

ويجب مراعاة أن انعقاد الجمعية العامة العادية لا يكون صحيحا الا اذا حضره مساهمون يمثلون ربع رأس المال على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على نسبة أعلى بشرط ألا تجاوز نصف رأس المال فاذا لم يتوافر الحد الادنى فى الاجتماع الاول وجب دعوة الجمعية العامة الى اجتماع ثان يعقد خلال الثلاثين يوما التالية للاجتماع الاول ويعتبر الاجتماع الثانى صحيحا ايا كان عدد الاسهم الممثلة فيه •

اختصاصات الجمعية العامة غير العادية :

* تعديل نظام الشركة •
* اذا بلغت خسائر الشركة نصف رأس المال المصدر وجب على مجلس الادارة أن يبادر الى دعوة الجمعية العامة غير العادية للنظر فى حل الشركة أو استمرارها •

الباب الثالث
رأس مال الشركة المساهمة ومشاكلها المحاسبية

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

الفصل الأول: الأسهم النقدية ومشاكلها المحاسبية

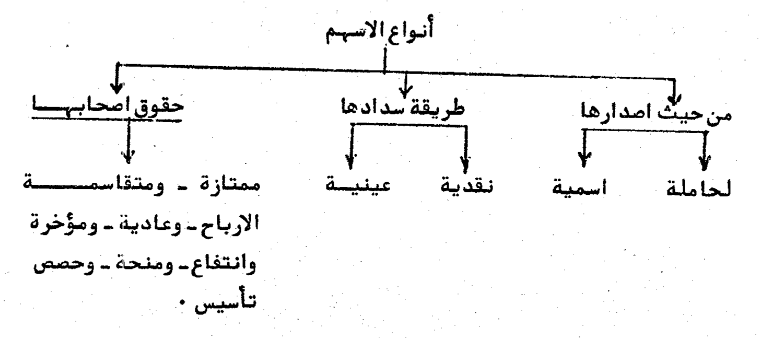
الفصل الثانى: الأسهم العينية ومشاكلها المحاسبية

الباب الثالث

رأس مال الشركة المساهمة ومشاكله المحاسبية

يقسم رأس مال الشركة المساهمة الى أسهم اسمية متساوية القيمة ويحدد النظام القيمة الاسمية للسهم بحيث لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على ألف جنيه ، ولا يسرى هذا الحكم على الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ، ويكون السهم غير قابل للتجزئه ولا يجوز اصداره بأقل من قيمته الاسمية كما لا يجوز اصداره بقيمة أعلى إلا فى الاحوال وبالشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية ، وفى جميع الاحوال تضاف هذه الزيادة الى الاحتياطى القانونى ، ولا يجوز بأى حال أن تجاوز مصاريف الاصدار الحد الذى يصدر به قرار من الهيئة العامة لسوق المال ٠

ويشترط أن يكون رأس المال المصدر مكتتبا فيه بالكامل وأن يقوم كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على أن تسدد قيمة الاسهم الاسمية بالكامل خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة ، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد الخاصة بتداول الاسهم قبل أداء قيمتها بالكامل والتزامات كل من البائع والمشترى وحقوق هذه الاسهم فى الارباح والتصويت مادة ٣٢ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ٠



أولا : أنواع الاسهم من حيث اصدارها :

١ - اسهم لحاملها :

وهى اسهم تنتقل الملكية فيها بالحيازة - فلا يظهر على هذا السهم اسم مالكه ويتم تداوله بدون الحاجة لاثبات كتابى ٠

٢ - أسهم اسميه :

أوجب قانون الشركات المصرى أن تكون جميع الاسهم اسمية والسهم الاسمى لا يجوز تداوله باثبات ذلك كتابة بدفاتر الشركة ، والتوقيع على ذلك من قبل البائع والمشترى أو المتنازل له .

ثانيا : أنواع الاسهم من حيث طريقة سدادها :

أ - أسهم نقدية :

فهى التى تسدد قيمتها نقدا دفعه واحدة أو على أقساط .

٢ - اسهم عينية :

فهى التى تسدد قيمتها فى صورة عينية مثل العقارات ومنقولات وحقوق مختلفة - والاسهم العينية لا تصدر الا بعد استيفاء قيمتها بالكامل كما أنه لا يجوز تداولها قبل فترة محددة يحددها القانون أو نظام الشركة .

ثالثا : أنواع الاسهم من حيث حقوق اصحابها فى الارباح وفى التصفيه :

١ - اسهم ممتازة :

لحامل هذا السهم الحق فى الحصول على نصيبه من الربح قبل حملة الاسهم الاخرى - كذلك للحصول على نصيبه من صافى موجودات الشركة قبل حملة الاسهم الاخرى - والاسهم الممتازة قد تكون مجمعه أو غير مجمعه للارباح فالاسهم المجمعة للارباح لحاملها الحق فى المطالبة فى الارباح المتأخرة والتى لم يحصل عليها نتيجة تحقيق الشركة لخسائر عن بعض السنوات حيث أن حق هذا السهم يتحدد كنسبة مئوية منعينة من القيمة المدفوعه للسهم أو القيمة الاسمية اذا كانت مدفوعه بالكامل والاسهم الممتازة غير المجمعة للارباح لا يتمتع صاحبها بحق المطالبة فى الارباح المتأخرة - ففى سنوات الخسارة لا يصرف هذا السهم شىء ولا تتراكم حصته فى الربح المتأخر .

٢ - أسهم ممتازة متقاسمة الارباح :

مثل الاسهم الممتازة الاخرى يكون لحاملها الحق فى الحصول على نسبة مئوية من رأس مال السهم بالاضافه الى نسبة أخرى من الارباح المتبقية (الفائض أو رصيد حـ/ التوزيع بعد توزيع الارباح على باقى المساهمين) .

٣ - الاسهم العادية :

هو أكثر الانواع انتشار - ولا يكون لحامل هذا السهم امتياز عند توزيع الارباح أو عند التصفيه - بل يحصل على حقه فى أرباح الشركة بعد استيفاء حملة الاسهم الممتازة لحقوقهم .

٤ - الاسهم المؤخرة :

وهى الاسهم التى تخص المؤسسين ، ويكون لحامليها الحق فى الحصول على نصيبها من أرباح الشركة بعد دفع نصيب الاسهم الممتازة والعادية ، ويلجأ المؤسسون لهذا النوع من الاسهم لاعطاء جمهور المستثمرين الثقة فى نجاح أعمال الشركة وتشجيعه على الاكتتاب فى الاسهم العادية .

٥ - أسهم الانتفاع أو التمتع :

ويقتصر وجود هذه الاسهم على شركات الامتياز وتقوم هذه الشركات عادة على استهلاك جانب من رأس مالها سنويا بحجز مبلغ من الارباح يغطى رأس المال المستهلك ، وفى العادة ينص نظام الشركة على اعطاء من تستهلك أسهمه بطريق الاقتراع أسهم انتفاع بدلا من الاسهم المستهلكة ، وحامل أسهم التمتع له الحق فى الارباح ولكن لا يكون له الحق فى الاشتراك فى نصيب من موجودات الشركة عند التصفية .

٦ - أسهم المنحة :

وهى اسهم تمنح بدون مقابل لحملة الاسهم عند اتخاذ قرار برسملة احتياطيات الشركة .

٧ - حصص التأسيس :

وهى حصص تصدر عند تأسيس الشركة بدون قيمة اسمية مقابل تنازل حاملها عن حق امتياز يتمتع به أو حقوق أو براءات اختراع ، ولحصة التأسيس الحق فى الاشتراك فى الارباح وفقا لترتيب معين يرتبه عقد الشركة (يجب ألا تزيد نصيب حصص التأسيس فى الارباح عن ١٠ من الربح الصافى بعد استبعاد الاحتياطى القانونى و ٥٪ على الاقل بصفه ربح لرأس المال ، وليس لحاملها الحق فى نتائج التصفية ويمكن تداول الحصص بالبيع - ويتوقف سعرها فى السوق على مقدار نصيبها فى أرباح الشركة .

وبخصوص رأس مال الشركة المساهمة نجد عدة مفاهيم هي :

١ - رأس المال المصرح به (الاسمى):وهو رأس المال المحدد في القانون النظامي .

٢ - رأس المال المصدر:وهو رأس المال الذي تطرحه الشركة للاكتتاب فيه مع مراعاة ألا تؤسس الشركات المساهمة الا اذا تم الاكتتاب في اسهم رأسمالها وقام كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على أن تسدد قيمة الاسهم النقدية بالكامل خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة .

٣ - رأس المال المدفوع : قد لا تتطلب الشركة من المكتتبين سداد كامل القيمة الاسمية للاسهم المكتتب فيها وانما يحتم القانون بأداء الربع على الاقل للقيمة الاسمية للسهم ويسمى الجزء المدفوع من رأس المال المصدر "رأس المال المدفوع" .

الفصل الأول

الأسهم النقدية ومشاكلها المحاسبية

تتوقف المعالجة المحاسبية هنا على ما اذا كانت قيمة السهم قد تم دفعها مرة واحدة ، أو أن قيمة السهم ستدفع على أقساط ، وكذلك نأخذ في الحسبان ما اذا كان الاكتتاب تم تغطيته مرة واحدة أو أكثر من مرة ٠

مثال : سداد قيمة السهم مرة واحدة :

اتفق أحد رجال الاعمال على تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدرة ٢٠٠,٠٠٠ جنيه عبارة عن ٥٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية لكل سهم منها ٥ جنيه ولقد تم الاكتتاب فى هذه الاسهم فى ٤/١ بالكامل ، وصدر المرسوم بتكوين الشركة فى ٧/١ ٠

نلاحظ أنه لا يجوز اثبات شيء فى دفاتر الشركة قبل ٧/١ تاريخ التكوين بل تكون القيود فى دفاتر خاصة ـ أما فى ١ / ٧ فتجرى القيود التالية فى دفاتر الشركة ٠

٢٥٠,٠٠٠ من حـ / البنك ١ / ٧

٢٥٠,٠٠٠ الى حـ / المساهمين

دفع قيمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٥ جنيه

٢٥٠,٠٠٠ من حـ / المساهمين ١ / ٧

٢٥٠,٠٠٠ الى حـ / رأس المال

تحويل حـ / المساهمين لحساب رأس مال الشركة

دفع اسهم الشركة على أقساط :

يجوز دفع جزء فقط من القيمة الاسمية للسهم ويسمى ذلك (قسط الاكتتاب) وعند التخصيص يدفع قسط يسمى (قسط التخصيص) ثم بعد ذلك يدفع الباقى على قسط واحد يسمى (القسط الاخير) أو على قسطين (القسط الاول) و (القسط الاخير) ٠

والاكتتاب يعتبر ايجابا أو عرضا من المستثمر للمساهمة فى رأس مال الشركة ، والتخصيص يعتبر قبولا لهذا العرض من قبل الشركة ، ولما كانت

عملية الاكتتاب والتخصيص مكملتان لبعضهما البعض فيرى معظم الكتاب فتح حـ / واحد لقسطى الاكتتاب والتخصيص بدلا من فتح حساب مستقل لقسط الاكتتاب وحساب آخر لقسط التخصيص وحسابات الاقساط حسابات وسيطة تثبت بها القيمة المطلوب دفعها عن القسط وذلك (يجعل حـ/ القسط مدينا وحـ / رأس المال دائنا) ويثبت سداد هذه الاقساط (يجعل حـ/ البنك مدينا وحـ / القسط دائنا) وعلى ذلك فان وجود رصيد مدين فى حـ / القسط دل ذلك على تأخر بعض المساهمين على سداد الاقساط المستحقة عليهم ـ أما اذا وجد رصيد دائن بهذا الحساب دل ذلك على أن بعض المساهمين قد دفع مبالغ أكثر من الاقساط المستحقة عليهم ٠

مثال :ـ

فى ١ / ٣ / ١٩٩٠ صدر قرار جمهورى بتأسيس شركة مساهمة برأس مال قدرة ١٥٠,٠٠٠ جنيه مقسما الى ١٠٠٠٠ سهم قيمة كل سهم ١٥ جنيه ونص نظام الشركة على دفع الاقساط على الوجه التالى :ـ

٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع فى ١ / ١ حتى ٣١ / ١ / ١٩٩٠ ٠
٤ جنيه قسط تخصيص يدفع من ٣/١٠ حتى ١٩٩٠/٣/٢٠ ٠
٣,٥ جنيه قسط أول يدفع من ١ / ٧ حتى ١٩٩٠/٧/١٠
٢,٥ جنيه قسط أخير يدفع من ١٢/٥ حتى ١٩٩٠/١٢/١٥ ٠

بفرض أن الاكتتابات قد تم تغطيتها بالكامل وأن الاقساط قد تم سدادها فى المواعيد المقررة ٠

فالمطلوب :

اثبات العمليات السابقة فى قيود اليومية ٠

الحـــل : قيود اليومية :

منه	له	البيان	التاريخ
٥٠٠٠٠		من ح/ البنك	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		الاكتتاب فى ١٠٠٠٠ سهم بقسط قدره ٥ جنيه عن السهم الواحد •	
٥٠٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	الى ح/ رأس المال	
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ جنيه عن ١٠٠٠٠ سهم	
٤٠٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١٠
	٤٠٠٠٠	الى ح/ رأس المال	
		طلب قسط التخصيص بواقع ٤ جنيه عن كل سهم •	
٤٠٠٠٠		من ح/ البنك	٩٠/٣/٢٠
	٤٠٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		دفع قسط التخصيص بالكامل بواقع ٤ جنيه عن السهم •	
٣٥٠٠٠		من ح/ القسط الاول	٩٠/٧/١
	٣٥٠٠٠	الى ح/ رأس المال	
		طلب القسط الاول بواقع ٣,٥ جنيه عن السهم •	
٣٥٠٠٠		من ح/ البنك	٩٠/٧/١٠
	٣٥٠٠٠	الى ح/ القسط الاول	
		دفع القسط الاول بواقع ٣,٥ جنيه للقسط	
٢٥٠٠٠		من ح / القسط الاخير	٩٠/١٢/٥
	٢٥٠٠٠	الى ح/ رأس المال	
		طلب القسط الاخير بواقع ٢,٥ ج عن السهم	

تابع قيود اليومية :

٢٥٠٠٠		من ح / البنك	٩٠/١٢/١٥
	٢٥٠٠٠	الى ح/ القسط الاخير	
		دفع القسط الاخير بواقع ٢,٥ جنيه عـــن السهم ٠	

ح/ رأس مال الاسهم

منه		له		
١٥٠٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص	٣/١
		٤٠٠٠٠	من ح /قسطى ك ، ص	٣/١٠
		٣٥٠٠٠	من ح/ القسط الاول	٧/١
		٢٥٠٠٠	من ح/ القسط الاخير	١٢/٥
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠		

ملحوظة :

نلاحظ أنه بترحيل القيود السابقة لحساب الاقساط يؤدى الى اقفالهـــا وذلك لان المساهمين قاموا بدفع الاقساط فى مواعيدها بالكامل ٠

مثال : تغطية الاكتتاب أكثر من مرة :

أصدرت أحدى الشركات المساهمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٨ جنيـــة يسدد منها ٤ جنيه قسط اكتتاب ، ٣ جنيه قسط تخصيص ، ١ جنيه قسط أخيـــر

وتم الاكتتاب فى ٧٥٠٠٠ سهم ، وقررت الشركة تخصيص الاسهم علـــى المكتتبين بطريقة التوزيع النسبى ٠

والمطلوب :

اثبات قيود اليومية فى الحالتين ٠

أولا : رد الزيادة الى أصحابها ٠

ثانيا : حجز الزيادة لسداد الاقساط المتبقية ٠

الحل : أولا (رد الزيادة لاصحابها) :

٣٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٣٠٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب فى ٧٥٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٨ جنية بمعدل ٤ جنية عند الاكتتاب
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٢٠٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٤ جنيه عن ٥٠٠٠٠ سهم
١٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / البنك
		رد الزيادة فى ٢٥٠٠٠ سهم × ٤ جنيه
١٥٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٥٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب قسط التخصيص ٥٠٠٠٠ سهم × ٣ جنيه
١٥٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١٥٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		سداد قسط التخصيص بالكامل بواقع ٣ جنيه × ٥٠٠٠٠ سهم •
٥٠٠٠٠		من حـ / القسط الاخير
	٥٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب القسط الاخير بواقع ١ جنيه × ٥٠٠٠٠ سهم
٥٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٥٠٠٠٠	الى حـ / القسط الاخير
		سداد القسط الاخير •

الحل : ثانيا : (حجز الزيادة لسداد الاقساط التالية):

مثل الحل السابق فيما عدا أن الزيادة وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه التي سددت مع قسط الاكتتاب لا ترد لاصحابها ، بل تحجز بالشركة بغرض استخدامها في سداد الاقساط التالية ورصيد ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص يكون مدينا بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك لان مجموع قسطى الاكتتاب والتخصيص ٣٥٠٠٠٠ جنيه ما تم سداده مع قسط الاكتتاب ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وبذلك يكون باقى المستحق على المساهمين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويكون القيد اللازم لاثبات هذه الزيادة :

٥٠٠٠٠		من ح/ البنك
	٥٠٠٠٠	الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص

أما القيود الخاصة باثبات واستحقاق وسداد القسط الاخير فتكون تماما كما في الحل أولا .

التأخير في سداد الاقساط :

اذا تأخر المساهم عن سداد قسط تحتسب فائدة تأخير من تاريخ طلب القسط حتى تاريخ سداده وقد حدد القانون سعر الفائدة التأخير بواقع ٦٪ ، واذا لم يقم المساهم بدفع القسط أو الاقساط والفوائد فللشركة الحق في بيع هذه الاسهم لحساب المساهم المتأخر عن الدفع - وتسدد جميع المبالغ المتأخر في سدادها وما تبقى بعد ذلك يكون من حق المساهم المتأخر وفي حالة عدم كفاية ثمن البيع لسداد كل المستحقين ترجع الشركة على المساهم المتأخر بالفرق - وقد تلجأ الشركة الى الغاء الاسهم المتأخر سداد أقساطها وتصادر كل ما دفع من أقساط باعتباره مكسبا لها ، وتحتفظ الشركة لنفسها بحق اعادة اصدار هذه الاسهم الملغاه .

مثال : على بيع الاسهم لحساب المساهم :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ٢٠٠٠٠٠ سهم نقدى بقيمة اسمية ١٠ جنيه للسهم الواحد يدفع منها ٥ جنيه قسط الاكتتاب ، ٣ جنيه قسط تخصيص ، ٢ جنيه قسط أخير ، وتم الاكتتاب في كل الاسهم ، ودفعت أقساط التخصيص في ميعادها ١ / ٤ والقسط الاخير في ١ / ٦ . فيما عدا الاقساط المستحقة على المساهم محمد كمال عن ٢٥٠ سهم - وفي ٧/٣١ قرر مجلس

الادارة تطبيق نظام الشركة وبيع الاسهم ، وقد اشترى احمد سلطان هذه الاسهم بسعر ١٠,٥٠٠ جنيه للسهم بتاريخه واحتسبت فوائد التأخير بمعدل ٦٪ وبلغت مصاريف البيع ١٣ جنيه ٠

الحل :

مدين	دائن	البيان
١٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		قيمة المدفوع عن ٢٠٠٠٠ سهم × ٥ جنيه قسط الاكتتاب ٠
١٠٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٦٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٦٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب قسط التخصيص وقدره ٣ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٥٩٢٥٠		من حـ / البنك ٤/١
	٥٩٢٥٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		المدفوع عن أقساط التخصيص بمعدل ٣ جنيه وتأخر جملة ٢٥٠ سهم
٤٠٠٠٠		من حـ / القسط الاخير
	٤٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب القسط الاخير وقدره ٢ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٣٩٥٠٠		من حـ / البنك ١ / ٦
	٣٩٥٠٠	الى حـ / القسط الاخير
		المدفوع عن القسط الاخير بمعدل ٢ جنيه وتأخر ٢٥٠ سهم ٠

فى هذا المثال نجد أن نتيجة لتأخر المساهم محمد كمال عن دفـــع قسط التخصيص يظهر رصيد مدين بحساب قسطى الاكتتاب والتخصيص قـــدره ٧٥٠ جنيه (٢٥٠ سهم × ٣ جنيه) وكذلك القسط الاخير (٥٠٠ جنيه) (٢٥٠ سهم × ٢ جنيه) ولذلك فيفضل فتح حساب للمساهم المتأخر يجعل مدينا بهذا المبلغ وبفوائد التأخير وبالمصروفات ـ كما يجعل دائنا بثمن بيع الاسهـــم واذا ظهر رصيد دائن بهذا الحساب ، كان هذا الرصيد من حق المساهم المتأخر أما اذا ظهر رصيد مدين فيمثل هذا الرصيد الفرق الذى يجب أن تطالب بـــه الشركة المساهم المتأخر .

١٢٥٠		من حـ / المساهم محمد كمال	٧/٣١
		الى مذكوريـــن	
	٧٥٠	حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	
	٥٠٠	حـ / القسط الاخير	
		اثبات تأخر المساهم محمد كمال عن دفع قسطـــى التخصيص والاخير عن ٢٥٠ سهم	
٣٣		من حـ / المساهم محمد كمال	
		الى مذكورين	
	٢٠	حـ / فوائد تأخير	
	١٣	حـ / مصاريف بالبيع	
		اثبات فوائد التأخير والمصاريف	
٢٦٢٥		من حـ/ البنك	٧/٣١
	٢٦٢٥	الى حـ / المساهم محمد كمال	
		بيع ٢٥٠ سهم بمعدل ١٠,٥جنيه للسهم الواحد	
١٣٤٢		من حـ / المساهم محمد كمال	٧/٣١
	١٣٤٢	الى حـ/ البنك	
		دفع المبالغ المستحقة لمحمد كمال	
٢٠		من حـ/ فوائد التأخير	١٢/٣١
	٢٠	الى حـ / الارباح والخسائر	

ويظهر حساب المساهم محمد كمال كما يلى :

ح / المساهم محمد كمال

٧٥٠	الى ح/ قسطى ك ، ص	٧/٣١	٢٦٢٥	من ح/ البنك	٧/٣١
٥٠٠	الى ح/ قسطى ك ، ص	٧/٣١			
٢٠	الى ح/ فوائد تأخير	٧/٣١			
١٣	الى ح/ مصاريف بيع	٧/٣١			
١٣٤٢	الى ح/ البنك	٧/٣١			
٢٦٢٥			٢٦٢٥		

ملحوظـــه :

حسب فوائد التأخير كما يلى :

فوائد المستحقة على قسط التخصيص = ٧٥٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٥ جنيه

فوائد المستحقة على القسط الاخير = ٥٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ٥ جنيه

∴ مجموع الفوائد = ١٥ + ٥ = ٢٠ جنيه

الغاء الاسهم ثم اعادة امدارها :

مثال :ـ

بفرض أن المساهم محمد كمال الذى تأخر عن سداد قسط التخصيص والقسط الاخير قرر مجلس الادارة الغاء هذه الاسهم ثم اعادة اصدارها بنفس القيمة ١٠ جنيه للسهم الواحد وتم البيع للمساهم الجديد أحمد كمال فتكون القيود كما يلى :ـ

يجب تخفيض رأس المال بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه وهى المبالغ السابق ترحيلها اليه ومعلوم أن ما دفع من هذا المبلغ ١٢٥٠ جنيه (تقيد فى حساب وسيط يسمى ح/ الاسهم الملغاه) والباقى وقدره ١٢٥٠ جنيه يمثل الرصيد المدين لكل من ح/ قسط التخصيص والقسط الاخير وبذلك يكون القيد :ـ

٢٥٠٠	من حـ / رأس المال
	الى مذكورين
	١٢٥٠ حـ / الاسهم الملغاه
	٧٥٠ حـ / قسط التخصيص
	٥٠٠ حـ / القسط الاخير
	تم تثبيت الاسهم الجديده للمساهم الجديد ودفعه لقيمتها

٢٥٠٠	من حـ / المساهم الجديد أحمد كمال
	٢٥٠٠ الى حـ / رأس المال
٢٥٠٠	من حـ/ البنك
	٢٥٠٠ الى حـ / المساهم الجديد أحمد كمال

مصاريف التأسيس :

قبل صدور قرار التأسيس ، يتحمل كل أو بعض المؤسسون من أموالهم الخاصة مجموعة من الاعباء للقيام بالدراسات التمهيدية والفنية الى أن تصبح الشركة شخصية معنوية مستقلة بصدور قرار تكوينها - ومصاريف التأسيس لا ينظر اليها كعبء يجب تحميله لايرادات السنه الاولى للشركة لذا جرى العرف المحاسبى على اعتبار هذه المصروفات كنفقة معلقة على أن يتم استهلاكها على عدد قليل من السنين - بين ثلاث أو خمس سنوات مثلا وعند قيام الشركة يدفع مقابل هذه المصاريف للمؤسسين بالقيد الاتى :-

xxxx	من حـ/ مصاريف التأسيس
	xxxx الى حـ/ البنك

وقد تلجأ الشركة تحت التأسيس الى تحميل المكتتبين بمصاريف الاصدار بأن تطلب الشركة عن كل سهم مبلغ اضافى علاوة على قيمته الاسمية - وتثبت هذه المبالغ بجعل حـ / مصاريف التأسيس دائنا بها وحـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص مدينا - ويظهر رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين نظير مصاريف الاصدار تحت بند مستقل ، ويتم تخطية مصاريف التأسيس بحصيلة مصاريف الاصدار ٠ ويتم هذا بالقيد الاتى :

xxx	من حـ / مصاريف الاصدار
xxx	الى حـ/ مصاريف التأسيس

واذا زادت مصاريف الاصدار عن مصاريف التأسيس يرحل الفرق الى حـ/ الاحتياطى الرأسمالى ولا يجوز اعتبار الفرق من الايرادات القابلة للتوزيع بالقيد الاتى :ـ

xxx	من حـ / مصاريف الاصدار
	الى مذكورين
xxx	حـ / مصاريف التأسيس
xxx	حـ / الاحتياطى الرأسمالى

علاوة اصدار الاسهم :

ان القيمة الاسمية للسهم هى الحد الادنى الذى لا يجوز اصدار السهم بأقل منها ، ولكن القانون أباح فى حالة زيادة رأس المال اصدار الاسهم بأكبر من قيمتها الاسمية ، والفرق بين اصدار السهم وقيمته الاسمية يطلق عليها (علاوة اصدار) وطبقا للقانون يرحل هذا الحساب الى حـ/ الاحتياطى القانونى ويكون التوجيه المحاسبى كما فى المثال التالى :ـ

بفرض أن الجمعية العمومية لشركة مساهمة قررت زيادة رأسمالها باصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمته الاسمية ٤ جنيه بعلاوة اصدار واحد جنيه وطرحت الاسهم واكتتب فيها الجمهور دفعة واحدة يكون القيد :ـ

٥٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٥٠٠٠٠	الى حـ/ المساهمين
		الاكتتاب فى ١٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ٤ جنيه ، علاوة اصدار واحد جنيه ٠
٥٠٠٠٠		من حـ / المساهمين
		الى مذكورين
	٤٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
	١٠٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٤ج علاوة اصدار ١ج

تابع القيود

١٠٠٠٠		من حـ/ علاوة الاصدار
	١٠٠٠٠	الى حـ/ الاحتياى القانونى
		ترحيل علاوة الاصدار الى حـ/ الاحتياطى القانونى

الفصل الثانى

الأسهم العينية ومشاكلها المحاسبية

قد يقدم المكتتبين أو المؤسسين حصصا عينية ، وفى هذه الحالة تصدر الشركة أسهما عينية واذا كان التشريع المصرى يجيز تسديد قيمة الاسهم النقدية على أقساط فان الاسهم العينية يجب أن تكون مسددة بالكامل ، وقد تكون الحصص العينية المقدمة اما اصول مثل العقارات والالات والبضائع - وقد تكون أصول وخصوم وحدة قائمة .

القيود الدفترية :

أولا : تقديم أصول مختلفة :

وفى هذه الحالة تجعل هذه الاصول مدينة وح / المساهمين دائنا وعند اصدار الاسهم يجعل ح/ المساهمين مدينا وح/ رأس المال (الاسهم العينية) دائنا .

xxx	من ح/ حسابات الاصول المختلفة
xxx	الى ح / المساهمين
	استلام الحصص العينية

xxx	من ح/ المساهمين
xxx	الى ح/ الاسهم العينية
	اصدار الاسهم العينية

ثانيا : تقديم اصول وخصوم منشأة :

xxx	من ح/ حسابات الاصول المختلفة
	الى مذكورين
xxx	ح/ حسابات الخصوم المختلفة
xxx	ح/ حسابات المساهمين (اسهم عينية)

ثم يرحل ح / المساهمين اسهم عينية الى ح/ رأس المال .

xxx	من ح/ المساهمين
xxx	الى ح/ رأس المال

واذا قدرنا اجماليا المنشأة المشتراة فقد يكون هناك فرق بين قيمة الاسهم العينية وقيمة الاصول المقدمة - فاذا زادت قيمة الاسهم العينية عن صافى الاصول المقدمة ، فان الفرق يمثل شهرة المحل ، وفى الحالة العكسية فان الفرق يثبت فى ح/ رأسمالى ، ح/ احتياطى تضخم الاصول .

مثال :

محمد كمال وشريكه شريكان فى شركة تضامن وكانت ميزانية الشركة فى تاريخ الشراء كما يلى :-

أصول : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠ عقار - ٥٠٠٠ آلات - ٥٠٠ أثاث - ١٢٥٠٠ بضاعة - ١٠٠٠ مدينون - ٤٠٠٠ أوراق قبض - ١٠٠٠ بنك .

خصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٢٥٠٠ رأس المال (١٢٥٠٠ حصة محمد كمال ، ١٠٠٠٠ حصة أحمد كمال) ٤٠٠٠ أوراق دفع - ٣٥٠٠ دائنين .

وقد جاء بتقرير الخبير ما يلى :-

١ - تقدر القيمة الجارية للعقار بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه - أما الالات فلم يعمل لها مخصص استهلاك ولا تزيد قيمته الجارية عن ٤٢٥٠ جنيه .

٢ - أفلس أحد المدينين وعليه للشركة ١٢٥ جنيه ويكون مخصص للديون المشكوك فيها ١٧٥ جنيه .

٣ - تبلغ القيمة الجارية للبضاعة فى هذا التاريخ ١٣٢٥٠ جنيه .

٤ - لا ينتقل رصيد البنك للشركة ، وتدفع شركة التضامن مبلغ ٧٥ جنيه أتعاب اللجنة المكلفة باعادة التقييم .

المطلوب :

قيود اليومية فى دفاتر الشركة المساهمة بفرض :-

١ – ثمن الشراء ٢١٧٠٠ جنيه (٢١٧٠ سهم عيني قيمة أسمية ١٠ جنيه) ٠
٢ – ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠ سهم عيني قيمة اسمية ١٠ جنيه) ٠
٣ – ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠ سهم عيني قيمة اسمية ١٠ جنيه) ٠

الحـــل:

أولا : (بفرض أن ثمن الشراء ٢١٧٠٠ جنيه) :

		من مذكورين
٢٥٠٠		حـ/ العقارات
٤٢٥٠		حـ/ الالات
٥٠٠		حـ/ الاثاث
١٣٢٥٠		حـ/ البضاعة
٤٨٧٥		حـ/ المدينون
٤٠٠٠		حـ/ أوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	حـ/ الدائنون
	١٧٥	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
	٢١٧٠٠	حـ/ المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمود كمال وشريكه مقابل ٢١٧٠ سهم عيني كل منهم ١٠ جنيه للسهم ٠

ثانيا : ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكورين
٨٣٠٠		ح/ شهرة المحل
٢٥٠٠		ح/ عقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ أوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	ح/ الدائنون
	١٧٥	ح/ مخصص الديون
	٣٠٠٠٠	ح/ المساهمين (اسهم عينية)
		شراء أصول وخصوم شركة محمد كمال مقابل ٣٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهم .
٣٠٠٠٠		من ح/ المساهمين (أسهم عينية)
	٣٠٠٠٠	الى ح/ رأس مال الاسهم (عينية)
		اصدار ٣٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه

ثالثا : ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه :

البيان	دائن	مدين
من مذكوريـــن		
ح/ عقارات		٢٥٠٠
ح/ الالات		٤٢٥٠
ح/ الاثاث		٥٠٠
ح/ البضاعة		١٣٢٥٠
ح/ المدينون		٤٨٧٥
ح/ أوراق القبض		٤٠٠٠
الى مذكورين		
ح/ أوراق الدفع	٤٠٠٠	
ح/ الدائنون	٣٥٠٠	
ح/ مخصص الديون	١٧٥	
ح/ احتياطى تضخم الاصول	١٧٠٠	
ح/ المساهمين (اسهم عينية)	٢٠٠٠٠	
شراء أصول وخصوم شركة محمد كمال مقابل ٢٠٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهم .		
من ح/ المساهمين (أسهم عينية)		٢٠٠٠٠
الى ح/ رأس مال الاسهم (عينية)	٢٠٠٠٠	

الباب الرابع
المحاسبة عن السندات

ويتضمن هذا الباب مايلى :

الفصل الأول: إصدار السندات ومشاكله المحاسبية

الفصل الثانى: فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

الباب الرابع

المحاسبة عن السندات

تتشابه السندات مع الاسهم فى أنها وسيلة من وسائل تمويل الشركة والاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار الاسهم يطلق عليها " تمويل داخلى أو رأس المال المملوك " أما الاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار السندات فيطلق عليها " تمويل خارجى أو رأس المال المقترض

الفصل الأول

إصدار السندات ومشاكله المحاسبية

يتم اصدار السندات كما يلى :-

١ - الاصدار بالقيمة الاسمية :

وفى هذه الحالة يطلب من المكتتب فى السند دفع مبلغا مساويا لقيمته الاسمية ، ويكون ذلك اذا كان معدل فائدة السند مساويا لمعدل الفائدة السائد فى السوق وقت اصدار السندات ٠

٢ - اصدار السندات بعلاوة اصدار :

اذا كان سعر الفائدة أعلى نسبيا من سعر الفائدة السائدة فى السوق فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أعلى من القيمة الاسمية ٠

٣ - اصدار السندات بخصم اصدار :

اذا كان سعر الفائدة السائد فى السوق أعلى نسبيا من فائدة السندات فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أقل من القيمة الاسمية ويسمى الفرق خصم اصدار ٠

مثال : على اصدار السندات دفعة واحدة بقيمتها الاسمية :

أصدرت شركة مساهمة ٢٠٠٠ سند ٦٪ بقيمة اسمية ١٠ جنيه لكل سند تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى الفترة من ١ - ٦/٣٠ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات وفى ٦/٣٠ تم تخصيص واصدار السندات فتكون القيود كما يلى :-

٢٠٠٠٠	من حـ/ البنك
٢٠٠٠٠	الى حـ / المكتتبين فى السندات
	الاكتتاب فى ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

٢٠٠٠٠	من حـ/ المكتتبين فى السندات
٢٠٠٠٠	الى حـ/ قرض السندات
	اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

مثال : اصدار السندات بقيمتها الاسمية والسداد على اقساط

بفرض أن المثال السابق أن القيمة الاسمية للسند تسدد على ثـــــلاث أقساط كما يلى :-

٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع من ١ / ٦ حتى ٣٠ / ٦

٣ جنيه قسط تخصيص يدفع من ١ / ٨ حتى ٨/٣١

٢ جنيه قسط اخير يدفع من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٠

بفرض ان الاكتتاب تم فى جميع السندات وأن جميع الاقساط طلبت ودفعت فى مواعيدها فتكون القيود فى يومية الشركة كما يلى :-

١٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		الاكتتاب فى ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه دفع منها ٥ جنيه ٠	
١٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى حـ/ قرض السندات	
		اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة أسمية ١٠ج دفع منها ٥ج	
٦٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	١ / ٨
	٦٠٠٠	الى حـ/ قرض السندات	
		طلب قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ بواقع ٣ جنيـــة عن السند ٠	

تابع قيود اليومية :

٦٠٠٠	 ٦٠٠٠	من ح/ البنك ٨/٣١ الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص دفع قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ سند دفع منهـــا ٣ جنيه للسند ٠
٤٠٠٠	 ٤٠٠٠	من ح/ القسط الاخير ١٠/١ الى ح/ قرض السندات طلب القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعـــدل ٢ جنيه للسند ٠
٤٠٠٠	 ٤٠٠٠	من ح/ البنك ١٠/٣١ الى ح/ القسط الاخير دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ جنيه للسند ٠

الفصل الثانى

فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

فائدة السندات تمثل العائد على الاموال المستثمرة فى قرض السندات وفائدة السندات تمثل عبء دورى ثابت تتحمله الشركة بصرف النظر عن نتيجة أعمالها ، وتستحق على هذه الفوائد ضريبه القيم المنقولة التى تحجز من المنبع وتوردها الشركة لمصلحة الضرائب .

ولقد أثير الجدل بخصوص الفوائد على رأس المال المقترض (ومنها فوائد السندات) وهل تعتبر عبئا على الايراد ونفقة يجب خصمها من الايرادات قبل الوصول الى صافى الربح ، أم أنها تعتبر عبء تخصيص يتم تخصيصه للمقترضين من صافى الدخل ؟ ان الاجابة على هذا السؤال يتوقف على وجهة النظر التى تعبر عنها .

فمن وجهة نظر حملة الاسهم فان الفائدة على قروض السندات وعلى السندات تعتبر عبئا على الايراد لا يختلف فى طبيعته من تكلفة العمل أو المواد أو التكاليف الاضافية الاخرى .

أما عن وجهة نظر المستثمر مالك المشروع فان الفائدة على القروض وعلى السندات عبارة عن نفقة فى سبيل الحصص على خدمة محددة ، وهى الحصول على أموال لازمة لاعمال المشروع من المقترضين بين حملة السندات ، ووجهة النظر هذه تتفق مع وجهة النظر الضريبية التى ترى فى فائدة الاقتراض تخفيض مسموح به من الايراد قبل الوصول الى صافى الدخل الضريبى .

وعلى عكس ذلك اذا نظرنا الى فائدة الاقتراض من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية وكمركز للنشاط الادارى ، فمن وجهة النظر الادارية فان نفقة التشغيل يجب ألا تتأثر بالصورة التى يتم بها تمويل المشروع وبالشكل الذى يتخذه هيكل رأس المال فالادارة تفوق بين مصادر الاموال سواء أكانت عن طريق الاقتراض الداخلى أو عن طريق التمويل الخارجى فكل هذه الاموال تكون الادارة مسئولة عن ادارتها - وصافى دخل المشروع يتكون من المبلغ الاجمالى الممكن توزيعه على كل أنواع المستثمرين ، ففائدة الاقتراض هذه من وجهة النظر هذه لا يمكن اعتبارها مثل نفقات الانتاج ولكنها تمثل تخصيص للدخل

شبيه بالتوزيعات على المساهمين ٠

وسوف نعالج الفائدة هنا على أساس وجهة النظر الاولى والتى تـــرى فى الفائدة عبئا على الايراد باعتبار أن اعداد البيانات المحاسبية فى هـــذا المرجع موجه أكثر لخدمة أغراض المستثمر والجهات الحكومية - كما أنه طبقا لعقد القرض فان الفائدة واجبة السداد فى تاريخ استحقاقها بصرف النظر عـــن نتيجة الاعمال ٠

مثال : (١)

أصدرت أحدى الشركات المساهمة ١٠٠٠ سند ٥٪ بقيمة اسمية ٥٠ جنيـــه وكانت الفائدة تستحق فى ٤/١ من كل عام ، وفى ١٩٩٠/٤/١ طلبت الشركـــة تحويل ٢٥٠٠ جنيه لمقابلة فائدة السندات المستحقة ، فاذا علمت أن ضريبـــة القيم المنقولة على فوائد السندات كانت ٢٠٪ وأنه حتى نهاية السنه للشركـة فى ٦/٣٠ تقدم الى البنك حملة سندات يملكون ٩٠٠ سند فقط ٠

المطلوب :

١ - قيود اليومية لاثبات ما تقدم - تصوير الحسابات اللازمة ٠
٢ - بيان أثر هذه العمليات على المركز المالى للشركة فى ١٩٩٠/٦/٣٠٠

الحل : (قيود اليومية):

٢٥٠٠		من حـ/ فائدة السندات
		الى مذكورين
	٢٠٠٠	حـ/ حملة السندات
	٥٠٠	حـ/ مصلحة الضرائب
		اثبات استحقاق الفائدة٠
٢٥٠٠٠		من حـ/ بنك صرف الفوائد
	٢٥٠٠	الى حـ/ البنك الجارى
		تخصيص حساب لصرف الفوائد

تابع قيود اليومية :

٥٠٠		من حـ/ مصلحة الضرائب
	٥٠٠	الى حـ/ بنك صرف الفوائد
		توريد الضريبه المستحقة لمصلحة الضرائب
١٨٠٠		من حـ/ جملة السندات
	١٨٠٠	الى حـ/ بنك صرف الفوائد
		صرف فوائد ٩٠٠ سند بمعدل ٢ جنيه صافى بعد خصم الضرائب ٠
٢٥٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر ٦/٣٠
	٢٥٠٠	الى حـ/ فائدة السندات
		تحصيل حـ/ أ٠خ بالفائدة المستحقة عن الفترة

الحسابات اللازمة :

حـ / السندات

٢٥٠٠	الى مذكورين	٢٥٠٠	من حـ/ أ٠خ ٦/٣٠
	٢٠٠٠ حـ/ جملة السندات		
	٥٠٠ حـ/ مصلحة الضرائب		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

حـ / بنك صرف الفوائد

٢٥٠٠	الى حـ/ جارى البنك ٤/١	٥٠٠	من حـ/ مصلحة الضرائب
		١٨٠٠	من حـ/ جملة السندات
		٢٠٠	رصيد (ميزانية) ٦/٣٠
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

ح / حملة السندات (فوائد)

١٨٠٠ ٢٠٠	الى ح/ البنك صرف فوائد رصيد مرحل (ميزانية) ٣٠ / ٦	٢٠٠٠	من ح/ فائدة السندات ١ / ٤
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

ح / الارباح والخسائر

٢٥٠٠	الى ح/ فائدة السندات		

أثر هذه العمليات على المركز المالى :

أصول وأرصده مدينة		خصوم وأرصده دائنه	
	أصول متداولة		خصوم متداولة
٢٠٠	بنك صرف فوائد	٢٠٠	حملة سندات (فوائد)

مثال : (٢) : الفوائد فى حالة استهلاك السندات على أقساط :

فى المثال السابق كان مقدار الفائدة ثابتا من فترة لاخرى أما فى حالة استهلاك القرض على أقساط فان رصيد القرض سوف يتناقص من فترة لاخرى وبالتالى فان الفائدة المستحقة سنويا يحسب ما اذا كانت السنه المالية للشركة تتفق أولا مع سنة القرض .

أصدرت احدى الشركات المساهمة فى ١/١/٩٠ ٥٠٠٠ سند ٦٪ قيمة اسمية ٢٠ جنيه للسند على أن يسدد القرض على خمس أقساط سنوية متساوية.

المطلوب :

١ - قيود اليومية الخاصة باثبات واستحقاق الفوائد وتسويتها واقفالها فى

كل من السنة المالية الاولى والثانية ٠

٢ ـ حـ / فوائد السندات حتى تمام سداد القرض ٠

أولا : بفرض أن السنة المالية للشركة تتفق مع سنة القرض وهو ٣١ / ١٢ ٠

ثانيا : بفرض أن القسط السنوى يستحق سداده فى ١ / ١٠ والسنه الماليـــة تنتهى فى ٣١ / ١٢ ٠

أولا : اتفاق السنه المالية مع سنة القرض :

الكوبون الاول = ١٠٠٠٠٠ × ٦٪ = ٦٠٠٠ جنيه

الكوبون الثانى = ٨٠٠٠٠ × ٦٪ = ٤٨٠٠ جنيه

الكوبون الثالث = ٦٠٠٠٠ × ٦٪ = ٣٦٠٠ جنيه

الكوبون الرابع = ٤٠٠٠٠ × ٦٪ = ٢٤٠٠ جنيه

الكوبون الخامس = ٢٠٠٠٠ × ٦٪ = ١٢٠٠ جنيه

١٨٠٠٠ جنيه

قيود اليومية :

٦٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٢/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ/ حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الاول	
٦٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر	١٢/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ / فوائد السندات	
		اقفال حـ/ فوائد السندات	
٤٨٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٢/٣١
	٤٨٠٠	الى حـ/ حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الثانى	
٤٨٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر	١٢/٣١
	٤٨٠٠	الى حـ/ فوائد السندات	
		اقفال فوائد السندات	

ح / فوائد السندات

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠٠	الى ح/ حملة ٣١/١٢/٩٠	٦٠٠٠	من ح/ أ٠خ ٣١/١٢/٩٠
٦٠٠٠	السندات	٦٠٠٠	
٤٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٩١	٤٨٠٠	من ح/ أ٠خ ٣١/١٢/٩١
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٩٢	٣٦٠٠	من ح/ أ٠خ ٣١/١٢/٩٢
٣٦٠٠		٣٦٠٠	
٢٤٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٩٣	٢٤٠٠	من ح/ أ٠خ ٣١/١٢/٩٣
٢٤٠٠		٢٤٠٠	
١٢٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٩٤	١٢٠٠	من ح/ أ٠خ ٣١/١٢/٩٤
١٢٠٠		١٢٠٠	

ثانيا : بفرض ان القسط السنوى يستحق فى ٩/١٠ من كل عام والسنه الماليـة تنتهى فى ٣١/١٢ وبفرض أن أول اصدار هو ٢/١٠/١٩٩٠

الحل :

سنه ٩٠ السنه الاولى ٪ الكوبون الاول = ١٠٠٠٠٠ × ٦٪ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٥٠٠ج

سنه ٩١ السنه الثانية ٪ الكوبون الاول = ٤٥٠٠ + ٪ الكوبون الثانى ١٢٠٠
= ٥٧٠٠ج

سنة ٩٢ السنة الثالثة ٪ الكوبون الثانى = ٣٦٠٠ + ٪ الكوبون الثالث
٩٠٠ = ٤٥٠٠ ج

سنة ٩٣ لسنة الرابعة ٪ الكوبون الثالث = ٢٧٠٠ + ٪ الكوبون الرابع ٦٠٠
= ٣٣٠٠ جنيه

سنة ٩٤ السنة الخامسة٪ الكوبون الرابع = ١٨٠٠ + ٪ الكوبون الخامس
٣٠٠ = ٢١٠٠ ج

سنه ٩٥ السنة السادسة ٪ الكوبون الخامس = = ٩٠٠جنيه

٠ المجموع الكلى = ١٥٠٠ + ٥٧٠٠ + ٤٥٠٠ + ٣٣٠٠ +
٢١٠٠ + ٩٠٠ = ١٨٠٠٠ جنيه

قيود اليومية فى السنتين الاولى والثانية :

١٥٠٠	١٥٠٠	من حـ/ فوائد السندات الى حـ/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور	٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠	١٥٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر الى حـ/ فوائد السندات اقفال حـ/ فوائد السندات	٩٠/١٢/٣١
 ١٥٠٠ ٤٥٠٠	 ٦٠٠٠	من مذكورين حـ/ الفوائد المستحقة حـ/ فوائد السندات الى حـ/ حملة السندات استحقاق سداد الكوبون الاول	٩١/١٠/١
١٢٠٠	١٢٠٠	من حـ/ فوائد السندات الى حـ/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور	٩١/١٢/٣١

تابع قيود اليومية :

٥٧٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	٥٧٠٠	الى حـ/ فوائد السندات
		اقفال حـ / فوائد السندات

ح / فائدة السندات

١٥٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٩٠/١٢/٣١	١٥٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
٤٥٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩١/١٠/١	٥٧٠٠	من ح/ أ٠خ ٩١/١٢/٣١
١٢٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقه ٩١/١٢/٣١		
٥٧٠٠		٥٧٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملةالسندات ٩٢/١٠/١	٤٥٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٢/١٢/٣١
٩٠٠	الى ح/الفوائد المستحقه ٩٢/١٢/٣١		
٤٥٠٠		٤٥٠٠	
٢٧٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٣/١٠/١	٣٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٣/١٢/٣١
٦٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقه ٩٣/١٢/٣١		
٣٣٠٠		٣٣٠٠	
١٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٤/١٠/١	٢١٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٤/١٢/٣١
٣٠٠	الى ح/الفوائد المستحقه ٩٤/١٢/٣١		
٢١٠٠		٢١٠٠	
٩٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٥/١٠/١	٩٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٥/١٢/٣١
٩٠٠		٩٠٠	

اصدار السندات بعلاوة :

مثال : (كيفية اثبات سندات اصدرت بعلاوة) :

أصدرت شركة مساهمة ١٥٠٠ سند بسعر ٥٪ وطرحتها للاكتتاب العام في ٧٥/٧/١ وذلك بسعر أسمى ١٠ جنيه وعلاوة أصدار ٢ جنيه تدفع مع قسط الاكتتاب (٥ جنيه) في ميعاد اقصاه ٧/١٠ وقد اكتتب الجمهور في ٢٥٠٠ سند وعند التخصيص في ٧/١٨ قرر مجلس الادارة توزيع السندات على المكتتبين توزيعا نسبيا وحجز الاموال المتزائدة لسداد قسط التخصيص ، وقد سدد باقي قسط التخصيص في ٧/٣٠ ٠

والمطلوب :

اجراء قيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة ٠

الحل :

مدين	دائن	البيان
١٧٥٠٠		٧/١٠ من حـ/ البنك
	١٧٥٠٠	الى حـ/ قسطي الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٧٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه وقسط الاكتتاب ٥ جنيه بما فيه العلاوة ٠
١٠٥٠٠		٧/١٠ من حـ/ قسطي الاكتتاب والتخصيص
		الى مذكورين
	٧٥٠٠	حـ/ قرض السندات
	٣٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ج وعلاوة اصدار ٢ جنيه وقسط اكتتاب ٥ جنيه ٠
٧٥٠٠		٧/١٨ من حـ/ قسطي الاكتتاب والتخصيص
	٧٥٠٠	الى حـ/ قرض السندات
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وقسط التخصيص ٥ جنيه ٠

تابع قيود اليومية :

٥٠٠٠		من حـ/ البنك	٦/٣٠
	٥٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص اثبات تسديد باقى قسط التخصيص بعد حجز الاموال الزائده من قسط الاكتتاب ٠	

كيفية التصرف فى علاوة الاصدار للسندات :

لم يحدد قانون الشركات فيما يختص بعلاوة اصدار السندات كيفية التصرف فيها كما حددها فى علاوة اصدار الاسهم وتتجه بعض التفسيرات الى أن علاوة اصدار السندات هى مبلغ رأسمالى كعلاوة اصدار الاسهم تنطبق عليه نفس المعاملة بأن يجعل حساب الاحتياطى القانونى دائنا بقيمتها وهناك تفسيرات أخرى " بأن علاوة اصدار السندات قد حصلت من حاملى السندات فى مقابل تمتعهم بسعر فائدة أكبر من السائد فى السوق " وبما أن فائدة السندات تحمل لحساب الارباح والخسائر كمصروف مالى من مصاريف الشركة ويؤدى الى التقليل من الربح الموزع بهذا القدر ، فيجب من ناحية أخرى اعتبار علاوة الاصدار ربحا للشركة يوزع على المساهمين بأن يجعل حساب الارباح والخسائر دائنا به - كما أن هناك اتجاه آخر فى التفسير وهو اعتبار علاوة الاصدار ربحا رأسماليا يستخدم فى استهلاك مصاريف اصدار السندات واستهلاك أى خسائر غير تجارية ٠

ولما لك يحدد القانون كيفية التصرف فى علاوة واصدار السندات فان شركة فى حل من استخدام أى طريقة من الطرق السابقة - غير أننا نتفق مع الرأى القائل [1] " بأن علاوة الاصدار ربح رأسمالى لا يوزع على المساهمين بل يستخدم اولا فى استهلاك مصاريف الاصدار ثم يحول الرصيد الى حساب الاحتياطى القانونى ٠

(١) د ٠ عبد الفتاح الصحن ، د ٠ أحمد رجب عبد العال ، محاسبة شركات مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، سنة ١٩٧٩ ، ص ٣٥٦ ٠

مثال : (تبين كيفية معالجة علاوة اصدار السندات) :

فى ١٩٨٤/٧/١ أصدرت احدى الشركات الصناعية ٤٠٠٠ سند ٤٪ قيمة أسمية ١٠ جنيه جنيه بعلاوة اصدار ٢ جنيه تدفع مع قسط التخصيص وكانت شروط الاكتتاب كالاتى :-

قسط اكتتاب ٤ جنيه ٧/١ - ٧/١٥

قسط تخصيص ٤ جنيه ٧/١٨ - ٧/٣١

قسط أخير ٤ جنيه ١٠/١ - ١٠/١٥

ولقد اكتتب الجمهور فى ٧٠٠٠ سند خصصت بالتناسب واحتجزت الاموال الزائده من قسط الاكتتاب لمقابلة الاقساط التالية ، وقد صرفت الشركة على اصدار السندات مبلغ ١٦٠٠ جنيه فى ٧/١٥ .

والمطلوب :

أولا : اجراء قيود اليومية لاثبات العمليات السابقة .

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة علما بأن الاقساط دفعت فى مواعيدها .

الحل : أولا : قيود اليومية :

٢٨٠٠٠		من حـ/ البنك ٧/١٥
	٢٨٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب فى ٧٠٠٠ سند قسطى اكتتاب ٢ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه .
١٦٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٥
		الى مذكورين
	٨٠٠٠	حـ/ قرض السندات
	٨٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اكتتاب ٢ جنيه وعلاوة ٢ جنيه .

تابع قيود اليومية :

مدين	دائن	البيان
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٨ الى ح/ قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط تخصيص ٤ جنيه
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من ح/ البنك ٧/٣١ الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص تحصيل باقى قسط التخصيص بعد حجز الامـــوال الزائده من قسط الاكتتاب
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ القسط الاخير الى ح/ فرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اخير ٤ جنيه
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ البنك ١٠/١٥ الى ح/ القسط الاخير تحصيل ٤٠٠٠ سند قسط أخير ٤ جنيه
١٦٠٠	١٦٠٠	من ح/ مصاريف الاصدار ٧/١٥ الى ح/ البنك اثبات دفع مصاريف الاصدار بشيك رقم ٠٠٠
١٦٠٠	١٦٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥ الى ح/ مصاريف الاصدار
٦٤٠٠	٦٤٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥ الى ح/ الاحتياطى القانونى اقفال علاوة الاصدار فى الاحتياطى القانونى

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة :

ح / السندات ٤٪

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٠٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٨٠٠٠	من ح/قسطى ك ، ص	٧/١٥
		١٦٠٠٠	من ح/قسطى ك ، ص	٧/١٨
		١٦٠٠٠	من ح/القسط الاخير	١٠/١
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		

ح/ قسطي الاكتتاب والتخصيص

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	التاريخ
١٦٠٠٠	الى مذكورين ٧/١٥	٢٨٠٠٠	من ح/ البنك	٧/١٥
١٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات ٧/١٨	٤٠٠٠	من ح/ البنك	٧/٣١
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		

ح / القسط الاخير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	التاريخ
١٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات ٤٪ ١٠/١	١٦٠٠٠	من ح/ البنك	١٠/١٥
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠		

ح/ علاوة الاصدار

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	التاريخ
١٦٠٠	الى ح/مصاريف الاصدار ١٠/١٥	٨٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص	٧/١٥
٦٤٠٠	الى ح/ أ.قانوني ١٠/١٥			
٨٠٠٠		٨٠٠٠		

ح/ مصاريف الاصدار

١٦٠٠	الى ح/ البنك ٧/١٥	١٦٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥
١٦٠٠		١٦٠٠	

ح/ الاحتياطي القانوني

٦٤٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣٠	٦٤٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥
٦٤٠٠		٦٤٠٠	

ح/ البنك

٢٨٠٠٠	الىح/ قسطى ك ، ص ٧/١٥	١٦٠٠	من ح/ مصاريف الاصدار ١٠/١٥
٤٠٠	الىح/ قسطى ك ، ص ٧/٣١		
١٦٠٠٠	الىح/ القسط الاخير ١٠/١٥		

اصدار السندات بخصم :

اذا أصدرت السندات بخصم أصدار فان ح/ السندات يجب أن يجعل دائنا بالقيمة الاسمية للسندات المصدرة ويجعل ح/ خصم الاصدار مدينا بقيمة الخصم على السندات المصدرة وخصم الاصدار خسارة رأسمالية للشركة المساهمة يجب استهلاكها ، فهو عبارة عن فائده مؤخرة تدفع الى حامل السندات الذى دفع عند بدء القرض مبلغا أقل من القيمة الاسمية للسند ويرد فى نهاية القرض القيمة الاسمية للسند .

وبما أن الخصم يمثل خسارة رأسمالية للشركة وأصلا غير ملموس فيجب

أن يستهلك الخصم على السنوات القرض فتحمل كل سنه مالية بقسط سنوى ثابت وذلك اذا كانت قيمة السندات سترد فى نهاية ميعاد معين والسبب فى تحميل الحسابات الختامية بقسط ثابت يمثل خصم الاصدار موزعا على سنوات القرض هو أن سنة من سنوات القرض قد تمتعت بالقرض كله الذى اصدر على شكل سندات ٠

فاذا أصدرت شركة مساهمة فى ١٩٧١/١/١ سندات ٥٪ بقيمة أسمية ١٠٠٠٠٠ جنيه وبخصم اصدار ٢٠٠٠٠ جنيه على أن ترد السندات بعد ٢٠ سنه بالقيمة الاسمية فانه فى نهاية سنة ١٩٧١ يحمل ح/ الارباح والخسائر بفائدة قدرها ٥٠٠٠ جنيه وخصم اصدار ١٠٠٠ جنيه ، وفى نهاية سنة ١٩٧٢ يحمل ح/ الارباح والخسائر بنفس المبلغ وهكذا حتى تاريخ رد السندات بقيمتها الاسمية ٠ واذا اصدرت السندات فى خلال السنة المالية للشركة فان المبلغ الذى يحمل لحساب الارباح والخسائر عن السنة الاولى للقرض يحسب على اساس المدة من تاريخ القرض الى نهاية السنة التجارية ، أما السنوات التالية فيحسب القسط على أساس سنة كاملة ٠

مثال على خصم الاصدار :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ١٥٠٠ سند بسعر ٥٪ وطرحتها للاكتتاب العام فى ٨٥/٦/١ وذلك بسعر ٨ جنيه علما بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ جنيه تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى ميعاد أقصاه ١٩٧٥/٦/٢٠ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات ، وفى ٦/٢٥ تم تخصيص واصدار السندات فتكون قيود اليومية :

١٢٠٠٠		من ح/ البنك ٨٥/٦/٢٠
	١٢٠٠٠	الى ح/ المكتتبين فى السندات الاكتتاب فى ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه بسعر ٨ جنيه دفعت بالكامل ٠

تابع القيود اليومية :

		من مذكورين	٨٥/٦/٢٥
١٢٠٠٠		ح/ المكتتبين فى السندات	
٣٠٠٠		ح/ خصم اصدار السندات	
	١٥٠٠٠	الى ح/ قرض السندات	
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وبخصم ٢ جنيه ٠	

مثال : (بين كيفية التصرف فى خصم اصدار السندات) :

أصدرت شركة مساهمة فى ١٩٨١/٥/١ ١٠٠٠ سند سعر السند الاسمى ١٠ جنيه بخصم اصدار ١,٥ جنيه على أن يرد القرض بعد ٥ سنوات فاذا علمت أن السنه المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام وقد قررت الشركة استهلاك الخصم على مدى عمر القرض ٠

فالمطلوب :

تصوير ح / خصم الاصدار ٠

ح / خصم الاصدار

منه		له	
١٥٠٠	الى ح/ قرض السندات ٨١/٥/١	٢٠٠	من ح/ أ٠خ ٨١/١٢/٣١
		١٣٠٠	رصيد مرحل ٨١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١٣٠٠	رصيد منقول ٨٢/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٢/١٢/٣١
		١٠٠٠	رصيد مرحل ٨٢/١٢/٣١
١٣٠٠		١٣٠٠	
١٠٠٠	رصيد منقول ٨٣/١/١	٣٠٠	من ح/ أ ٠ خ ٨٣/١٢/٣١
		٧٠٠	رصيد مرحل ٨٣/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
٧٠٠	رصيد منقول ٨٤/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٤/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٨٤/١٢/٣١
٧٠٠		٧٠٠	
٤٠٠	رصيد منقول ٨٥/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
		١٠٠	رصيد مرحل ٨٥/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٠٠	رصيد منقول ٨٦/١/١	١٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٦/١٢/٣١
١٠٠		١٠٠	

أما اذا كان شروط اصدار السندات أن يرد على دفعات سنوية فان خصم الاصدار يستهلك انتفاع كل سنة من القرض ٠

ففى السنة الاولى للقرض يكون انتفاعها بالقرض كله ، وفى السنة الثانية يكون انتفاعها بالقرض كله ناقصا الدفعه من القرض التى ردت وهكذا ٠

فاذا فرض أن قرض السندات ٢٠٠٠ جنيه لمدة ٥ سنوات يرد $\frac{١}{٥}$ القرض كل عام وأن سنة القرض هى السنه التجارية بالشركة واذا علمت أن خصم الاصدار بلغ ٢٠٠ جنيه ٠

فيكون توزيع خصم الاصدار على سنوات القرض كما يلى :ـ

السنه الاولى	تنتفع بمبلغ	٢٠٠٠ جنيه
السنه الثانية	تنتفع بمبلغ	١٦٠٠ جنيه
السنه الثالثة	تنتفع بمبلغ	١٢٠٠ جنيه
السنه الرابعة	تنتفع بمبلغ	٨٠٠ جنيه
السنه الخامسة	تنتفع بمبلغ	٤٠٠ جنيه

أى بنسبة ٥ : ٤ : ٣ : ٢ : ١

فاذا فرض ان خصم الاصدار ٢٠٠ جنيه :

تحمل السنه الاولى	٢٠٠ ×	$\frac{٥}{١٥}$	=	٦٣,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الثانية	٢٠٠ ×	$\frac{٤}{١٥}$	=	٥٢,٣٣٢ جنيه
تحمل السنة الثالثة	٢٠٠ ×	$\frac{٣}{١٥}$	=	٤٠,٠٠٠ جنيه
تحمل السنة الرابعة	٢٠٠ ×	$\frac{٢}{١٥}$	=	٢٦,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الخامسة	٢٠٠ ×	$\frac{١}{١٥}$	=	١٣,٣٣٣ جنيه
				٢٠٠,٠٠٠ جنيه

مثال :

بين كيفية التصرف فى خصم الاصدار لو استهلكت السندات على دفعات سنوية لو فرض فى المثال السابق أن القرض سيرد على دفعات متساوية على مدى خمس سنوات ٠٠ فالمطلوب تصوير ح/ خصم الاصدار ٠

ح/ خصم الاصدار

منـــه		لـــه	
١٥٠٠	الى ح/ قرض السندات ٨١/٥/١	٣٣٤	من ح/ أ٠خ ٨١/١٢/٣١
		١١٦٦	رصيد مرحل ٨١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١١٦٦	رصيد منقول ٨٢/١/١	٤٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٢/١٢/٣١
		٧٣٣	رصيد مرحل ٨٢/١٢/٣١
١١٦٦		١١٦٦	
٧٣٣	رصيد منقول ٨٣/١/١	٣٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٣/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٨٣/١٢/٣١
٧٣٣		٧٣٣	
٤٠٠	رصيد منقول ٨٤/١/١	٢٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٤/١٢/٣١
		١٦٧	رصيد مرحل ٨٤/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٧	رصيد منقول ٨٥/١/١	١٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
		٣٤	رصيد مرحل ٨٥/١٢/٣١
١٦٧		١٦٧	
٣٤	رصيد منقول ٨٦/١/١	٣٤	من ح/ أ ٠ خ ٨٦/١٢/٣١
٣٤		٣٤	

بيان حسابى يبين كيفية حساب خصم الاصدار

اقساط استهلاك الخصم تبعا لسنة القرض				أنصبه السندات					
السنه المالية المنتهية	القرض	السنه	الاقساط استهلاك الخصم	٧١	٧٢	٧٣	٧٤	٧٥	٧٦
٣٠/٤/٨٢	١٠٠٠٠	٥	٥٠٠	٣٣٤	١٦٦				
٣٠/٤/٨٣	٨٠٠٠	٤	٤٠٠		٢٦٧	١٣٣			
٣٠/٤/٨٤	٦٠٠٠	٣	٣٠٠			٢٠٠	١٠٠		
٣٠/٤/٨٥	٤٠٠٠	٢	٢٠٠				١٣٣	٦٧	
٣٠/٤/٨٦	٢٠٠٠	١	١٠٠					٦٦	٣٤
		١٥	١٥٠٠	٣٣٤	٤٣٣	٣٣٣	٢٣٣	١٣٣	٣٤

الباب الخامس
توزيع الأرباح والحسابات والقوائم الختامية
فى الشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب مايلى :

الفصل الأول : توزيعات الأرباح

الفصل الثانى: الحسابات والقوائم الختامية

الباب الخامس

توزيع الأرباح والحسابات والقوائم الختامية فى الشركات المساهمة

الفصل الأول

توزيعات الأرباح

تشير الفقرات التالية الى نصوص القانون واللائحة المتعلقة بأرباح الشركة وتوزيعها :

١ - الأرباح الصافيه هى الارباح الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة خلال السنه المالية وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الارباح وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات التى تقضى الاصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل اجراء أى توزيع بأية صورة من الصور .

ويجب اجراء الاستهلاكات وتجنيب المخصصات المشار اليها حتى فى السنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحا أو تحقق أرباحا غير كافية .

٢ - وتنص المادة (٤٠) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه يجب على مجلس ادارة الشركة تجنيب جزء من عشرين (٥٪) على الاقل من صافى الارباح لتكوين احتياطى قانونى ويجوز للجمعية العامة وقف تجنيب هذا الاحتياطى اذ بلغ ما يساوى نصف رأس المال ، ويجوز استخدام الاحتياطى القانونى فى تغطية خسائر الشركة وفى زيادة رأس المال .

كما تنص المادة على أنه يجوز أن ينص نظام الشركة على تجنيب نسبة معينه من الارباح الصافيه لتكوين احتياطى نظامى (مثل الاحتياطى العام أو احتياطى تسوية الكوبون ...) . واذا لم يكن الاحتياطى النظامى مخصصا لاغراض معينة مثل (الاحتياطى العام) جاز للجمعية العامة العادية بناء على اقتراح من مجلس الادارة أن تقرر استخدامه فيما يعود بالنفع على الشراء أو على المساهمين .

٣ - تتمثل الارباح القابلة للتوزيع فى أرباح الشركة الصافيه بعد استنزال ما يكون قد لحق برأس مال الشركة من خسائر فى سنوات سابقة وبعد

تجنيب الاحتياطات المنوه عنها فى البند (٢) عاليه ، كما يجوز للجمعية العمومية أن تقرر توزيع كل أو بعض الاحتياطيات التى تملك حق التصرف فيها بموجب نصوص القانون أو اللائحة أو النظام ، ويجب أن يتضمن قرار الجمعية فى هذا الشأن بيانا بأوضاع المال الاحتياطى الذى يجرى التوزيع منه (مادة ١٩٤ من اللائحة) .

قواعد توزيع الارباح (مادة ١٩٦ من اللائحة) :

تحدد الجمعية العمومية للشركة الارباح القابلة للتوزيع - مع مراعاة ما ورد فى البنود ١ ، ٢ ، ٣ - ثم تعلن ما يخص كل من العاملين والمساهمين ومجلس الادارة من هذه الارباح مع الاخذ فى الحسبان ما يلى :-

١ - ألا يقل نصيب العاملين فى الشركة من الارباح التى يتقرر توزيعها نقدا عن ١٠٪ وبشرط الا يزيد هذا النصيب على مجموع الاجور السنوية للعاملين بالشركة .

٢ - اذا كان نظام الشركة يحدد للعاملين نصيبا فى الارباح يزيد على ١٠٪ ولا يجاوز مجموع الاجور السنوية للعاملين بالشركة ، جنب نصيب العاملين فى الزيادة على ١٠٪ فى حساب خاص يستثمر لصالح العاملين ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين فى السنوات التى لا تتحقق فيها أرباح بسبب خارج عن ارادة الشركة أو استخدامه فى انشاء مشروعات اسكان أو خدمات تعود عليهم بالنفع .

ولا تخل احكام البندين ١ ، ٢ بنظام توزيع الارباح المطبق فى الشركات القائمة فى أول أبريل ١٩٨٢ م اذا كان أفضل مما جاء بهما من أحكام .

٣ - لا يجوز تقرير مكافأة مجلس الادارة بنسبة معينة فى الارباح بأكثر من ١٠٪ من الارباح التى يتقرر توزيعها ، وذلك بعد توزيع ربح لا تقل نسبته عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى .

٤ - فى حالة وجود حصص تأسيس أو حصص أرباح فلا يجوز أن يخصص لها ما يزيد على ١٠٪ من الارباح القابلة للتوزيع ووفاء نسبة الـ ٥٪ على الاقل المشار اليها فى البند (٣) .

٥ - يجوز للجمعية العمومية - بناء على اقتراح مجلس الادارة - أن تقرير تكوين احتياطيات أخرى غير الاحتياطي القانوني والنظامي .

مما سبق يمكن ترتيب توزيعات الارباح فى الشركة المساهمة طبقا لاحكام قانون الشركات الجديدة كما يلي :

* ٥ ٪ على الاقل فى صافى الربح لتكوين الاحتياطي القانوني .
* أى احتياطي ينص عليه نظام الشركة وبالنسبة التى يقررها هذا النظام .
* أرباح الاسهم الممتازة بالنسبة المحددة لها محسوبة على رأس المال عن هذه الاسهم وتوزيع بين المساهمين والعاملين (١٠٪ على الاقل من هذا التوزيع النقدى للعاملين والباقى للمساهمين) ، مع مراعاة ما سبقت الاشارة اليه فى البندين ١ ، ٢ بهذا الخصوص .
* ٥٪ على الاقل من رأس مال الاسهم العادية ، وتحسب على أساس المال المدفوع من هذه الاسهم يخص العاملين منها ١٠٪ على الاقل والباقى للمساهمين .
* أرباح حصص التأسيس - أن وجدت - ويراعى ما جاء بشأنها فى البند (٤) .
* مكافأة مجلس الادارة ، ويراعى ما جاء بشأنها بالبند (٣) .
* الباقى يوزع أو يجنب حسب ما تراه الجمعية العمومية للمساهمين .

المعالجة المحاسبية لاثبات التوزيعات :

١ - اثبات التوزيعات : يقفل حساب الارباح والخسائر ويفتح حساب توزيع الارباح بالقيد الاتى :-

xxxx		من حـ/ الارباح والخسائر
	xxxx	الى حـ / توزيع الارباح والخسائر
		(ترحيل رصيد حـ/ أ٠خ الى حـ/ التوزيع)

ثم تثبت توزيعات الاباح كما يلى :-

البيان	له	منه
من حـ/ توزيع الارباح والخسائر		xxxx
الى حـ/ الاحتياطى القانونى	xxxx	
الى حـ/ الاحتياطى النظامى (حسب نوعه)	xxxx	
الى حـ/ ارباح المساهمين	xxxx	
الى حـ/ النصيب النقدى للعاملين	xxxx	
الى حـ/ ارباح حصص التأسيس	xxxx	
الى حـ/ مكافأة مجلس الادارة	xxxx	
الى حـ/ الاحتياطى الاختيارى (حسب نوعه)	xxxx	
الى حـ/ الارباح المرحلة	xxxx	
(اثبات التوزيعات التى اقرتها الجمعية العمومية)		

٢ - تنفيذ التوزيعات : المعروف أن أرباح المساهمين وأرباح حصص المساهمين وأرباح حصص التأسيس ومكافأة أعضاء مجلس الادارة تخضع لضريبة القيم المنقولة ، أما التوزيع النقدى للعاملين فيخضع لضريبه كسب العمل .

ويكون قيد حجز الضريبه وسدادها كما يلى :-

البيان	له	منه
من حـ/ ارباح المساهمين		xxxx
من حـ/ ارباح حصص التأسيس		xxxx
من حـ/ مكافأة اعضاء مجلس الادارة		xxxx
من حـ/ النصيب النقدى للعاملين		xxxx
الى حـ/ مصلحة الضرائب	xxxx	
(حجز الضرائب المستحقة على التوزيعات)		

البيان	له	منه
من حـ/ مصلحة الضرائب		xxxx
الى حـ/ البنك	xxxx	
(تسديد الضرائب المستحقة بشيكات)		

ثم تسدد الشركة المبالغ المستحقة لذويها كما يلى :

xxxx		من حـ/ ارباح المساهمين
xxxx		من حـ/ ارباح حصص التأسيس
xxxx		من حـ/ مكافأ) مجلس الادارة
xxxx		من حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	xxxx	الى حـ/ البنك
		(سداد المبالغ المستحقة لاصحابها بشيكات)

مثال :ـ

بلغت الارباح الصافية فى احدى الشركات المساهمة مبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيـــه ورأسمالها المرخص به مليون جنيه والمصدر ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيه مدفوع منـــــه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه ، وقد اقترح مجلس ادارة الشركة توزيع الارباح كما يلى :ـ
٥٪ احتياطى قانونى ـ ٤٪ احتياطى عام (ينص عليه نظام الشركة) ـ ٥٪ أرباح الاسهم (دفعة والى) ـ ١٠٪ من الباقى مكافأة مجلس الادارة ـ ٥٪ أرباح الاسهم (دفعه ثانية) ـ ٥٠٪ من الفائض يخصص لتكوين احتياطى موازنة الكوبـــون والباقى يرحل العام القادم ٠

فاذا علمت ان الجمعية العمومية للشركة قد وافقت على مشروع التوزيـــع وتم تنفيذه وأن نصيب العاملين فى التوزيع النقدية لا يجاوز جملة اجورهـــــم السنوية ٠

فالمطلوب :

١ ـ عمل مشروع توزيع الارباح الذى قدمه مجلس الادارة للجمعية العموميـــة للمساهمين ٠
٢ ـ قيود اليومية اللازمة لتوزيعات الارباح وتنفيذها ٠
٣ ـ تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر ٠

(لا داعى للتعرض لاحتساب الضرائب المستحقة وتوريدها لمصلحـــــة الضرائب) ٠

مشروع توزيع الارباح المقترح عن السنة المنتهية فى __ / __ / __

مبلغ كلى	مبلغ جزئى	بيـــــان	السنة السابقة
١٦٠٠٠٠		صافى ربح العام	
		يخصم :-	
	٨٠٠٠	احتياطى قانونى (٥٪ من صافى الربح)	
	٦٤٠٠	احتياطى عام (٤٪ من صافى الربح)	
	٦٠٠٠٠	توزيع اول للمساهمين والعاملين (٥٪ من رأس المال المدفوع)	
٧٤٤٠٠			
٨٥٦٠٠		الباقى من الارباح	
	٨٥٦٠	١٠٪ من الباقى مكافأة مجلس الادارة	
	٦٠٠٠٠	توزيع ثانى للمساهمين والعاملين (٥٪ من رأس المال المدفوع)	
٦٨٥٦٠			
١٧٠٤٠		الفائض بعد الاقتطاعات والتوزيعات السابقة .	
	٨٥٢٠	احتياطى موازنة الكوبون (٥٠٪ من الفائض)	
	٨٥٢٠	الباقى ويرحل للعام القادم (٥٠٪ من الفائض)	
١٧٠٤٠			
٠٠٠٠٠		∴ جملة توزيعات المساهمين والعاملين ٦٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ جنيه.	
		ما يخص العاملون = ١٢٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٢٠٠٠ جنيه	
		وما يخص المساهمون = ١٢٠٠٠٠×٩٠٪ = ١٠٨٠٠٠	

قيود اثبات التوزيعات

١٦٠,٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	١٦٠,٠٠٠	الى حـ/ توزيع الارباح
		(ترحيل رصيد حـ/ أ.خ . الى حـ/ التوزيع)
١٦٠,٠٠٠		من حـ/ توزيع الارباح
	٨٠٠٠	الى حـ/ الاحتياطى القانونى
	٦٤٠٠	الى حـ/ الاحتياطى العام
	١٠٨٠٠٠	الى حـ/ ارباح المساهمين
	١٢٠٠٠	الى حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	٨٥٦٠	الى حـ/ مكافأة مجلس الادارة
	٨٥٢٠	الى حـ/ احتياطى موازنة الكوبون
	٨٥٢٠	الى حـ/ الارباح المرحلة
		(توزيع الارباح بعد موافقة الجمعية العمومية)
١٠٨٠٠٠		من حـ/ ارباح المساهمين
١٢٠٠٠		من حـ/ النصيب النقدى للعاملين
٨٥٦٠		من حـ/ مكافأة مجلس الادارة
	١٢٨٥٦٠	الى حـ/ البنك
		(دفع المستحقات لذويها بشيكات)

ح / توزيع الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى .....

٨٠٠٠	الى ح/ الاحتياطى القانونى	١٦٠٠٠٠	من ح/ الارباح والخسائر
٦٤٠٠	الى ح/ الاحتياطى العام		
١٠٨٠٠٠	الى ح/ أرباح المساهمين		
١٢٠٠٠	الى ح/ النصيب النقدى للعاملين		
٨٥٦٠	الى ح/ مكافأة مجلس الادارة		
٨٥٢٠	الى ح/ احتياطى موازنة الكوبون		
٨٥٢٠	الى ح/ الارباح المرحلة		
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

الفصل الثانى

الحسابات والقوائم الختامية

ألزم القانون مجلس ادارة الشركة بأن يعد فى نهاية كل سنة مالية ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر بحيث تشتمل كل من الوثيقتين على البيانات الوارده بالنماذج الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون • كما نصت المادة ١٩٠ من اللائحة على عدم تغيير شكل الميزانية وحساب الارباح والخسائر من سنة الى سنه مالية أخرى وذلك حتى يمكن اجراء المقارنات بشكل سليم بين السنوات •

كما أوجب القانون على مجلس الادارة ان ينشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر وخلاصة وافيه لتقرير مجلس الادارة عن نشاط الشركة والنص الكامل لتقرير الحسابات فى صحيفتين يوميتين وذلك قبل تاريخ عقد الجمعية العمومية للشركة المقرر لنظر الميزانية بعشرين يوم على الاقل وذلك لاتاحة الفرصة للمساهمين لدراسة هذه الوثائق والتأهب لمناقشتها بصورة جادة مثمرة • كما يلزم أن ترسل صورة من الوثائق المنشورة هذه الى كل من الهيئة العامة لسوق المال والادارة العامة للشركات •

ونود فيما يلى شكل هاتين الوثيقتين طبقا للنماذج الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون • وباستعراض هذه النماذج وما ورد من بيانات يتضح جليا اتجاه المشرع الى الاكثار من البيانات التى تحتويها هذه النماذج وخاصة حساب الارباح والخسائر بعكس الحال فى النماذج السابقة • كما يتضح أيضا اتجاه المشرع الى استخدام بعض سمات النظام المحاسبى الموحد بقصد الاستفادة بقدر الامكان من القوائم المنشورة للشركات فى آهداف التخطيط والرقابة •

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩

الجانب المدين

السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه
x	تكاليف المبيعات وتكاليف إيرادات النشاط	
x	مصروفات بيع وتوزيع	
x	مجمل الربح " منقول "	
xx		xx
x	مجمل الخسارة " منقول "	
x	مصروفات إدارية وعمومية	
x	مصروفات تمويلية	
x	مخصصات - بخلاف مخصص الإهلاك واضمحلال الأصول الثابتة "	
x	تبرعات وإعانات للغير	
x	بدلات حضور ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة	
x	أرباح النشاط " منقول "	
xx		xx
x	خسائر النشاط " منقول "	
x	مصروفات سنوات سابقة	
x	خسائر رأسمالية	
x	فروق تقييم العملات الأجنبية	
x	مخصص ضرائب متنازع عليها	
x	ضرائب دخل عن العام	
x	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع	
xx		xx

الجانب الدائن

السنة الجارية جنيه	السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه
x		صافي المبيعات وإيرادات النشاط	
x		إعانات إنتاج وتصدير "	
x		مجمل الخسارة " منقول "	
xx			xx
		مجمل الربح " منقول "	
		إيرادات استثمارات وأوراق مالية	
	:	مساهمات فى شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
	x	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
xx	x	أوراق مالية أخرى	
	x	فوائد دائنة	
	x	إيرادات متنوعة	
xx			
x		خسائر النشاط " منقول "	
xx			xx
x		أرباح النشاط " منقول "	
x		إيرادات سنوات سابقة	
	x	أرباح رأسمالية	
	x	المحول من الاحتياطيات الرأسمالية	
x			
x		فروق تقييم العملات الأجنبية	
x		مخصصات انتهى الغرض منها	
x		صافي خسائر العام	
xx			xx

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى / / ١٩

الجانب المدين

السنة الجارية منه	البيان	السنة المقارنة منه
x	صافي خسائر العام	
x	خسائر مرحلة من العام السابق	
x	احتياطي قانوني	
x	احتياطي نظامي	
x	احتياطيات أخرى " تذكر بالتفصيل "	
x	مكافأة مجلس الإدارة	
x	نصيب المساهمين " بواقع ... للسهم الواحد "	
:	نصيب العاملين	
x	أرباح مرحلة للعام التالي	
xx		

الجانب الدائن

السنة الجارية منه	البيان	السنة المقارنة منه
x	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع	
x	أرباح مرحلة من العام السابق	
x	احتياطيات محولة " إن وجدت وتذكر تفصيلياً "	
xx		xx

الميزانية في / / ١٩

الأصول

البيان	التكلفة	مجمع الإهلاك	الصافي	السنة السابقة
الأصول الثابتة				
أراضي	x	x	x	
مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	x	x	x	
آلات ومعدات	x	x	x	
وسائل نقل وانتقال	x	x	x	
عدد وأدوات	x	x	x	
أثاث ومعدات مكاتب	x	x	x	
ثروة حيوانية ومائية	x	x	x	
شهرة المحل وحقوق الامتياز والاختراع والعلامات التجارية	x	x	x	
نفقات إيرادية مؤجلة - متعلقة بالأصول الثابتة -	x	x	x	
	xx	xx	xx	
المشروعات تحت التنفيذ				
تكوين سلعي		x		
إنفاق استثماري		x		
			xx	
الاستثمارات طويلة الأجل				xx
شركات قابضة وتابعة وشقيقة - كل نوع على حدة -		x		
مشروعات مشتركة		x	xx	
القروض طويلة الأجل				
شركات قابضة وتابعة وشقيقة - يبين كل نوع على حدة -		x		xx
قروض أخرى - يستحق سدادها خلال السنة المالية التالية مبلغ .... جنيه -		x	xx	
الأصول المتداولة				
المخزون - يذكر أساس التقييم -				
خامات ووقود وقطع غيار وغيرها	x			
إنتاج غير تام وتحت التشغيل	x			
إنتاج تام	x			
بضائع مشتراة بغرض البيع	x	x		xx
اعتمادات مستندية لشراء البضائع		x		
مدينون وأوراق قبض - بعد خصم المخصص البالغ .... جنيه -		x		
حسابات مدينة شركات قابضة وتابعة وشقيقة		x		
حسابات مدينة متنوعة		x		
استثمارات في أوراق مالية - بعد خصم المخصص البالغ .... جنيه -		x		
نقدية بالبنوك والصندوق		x	xx	
الأصول الأخرى				
مصاريف تأسيس الشركة - بعد خصم الإهلاك -		x		xx
مصاريف سابقة على بدء الإنتاج أو النشاط - بعد خصم الإهلاك -		x	xx	
			xxx	xxx
الحسابات النظامية				
ــــــ		x		
ــــــ		x		
ــــــ		x	xx	xx

الخصوم وحقوق المساهمين

البيان				السنة السابقة
حقوق المساهمين				
رأس المال المرخص به	xx			
رأس المال المصدر والمكتتب به - يوضح عدد الأسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة -	x			
المدفوع من المصدر - لكل نوع على حدة -	x			
رأس المال المدفوع		xx		
الاحتياطيات				
احتياطي قانوني	x			
احتياطي نظامي	x			
احتياطي رأسمالي	x			
احتياطيات أخرى - تذكر بالتفصيل -	x	xx		
الأرباح - أو الخسائر - المرحلة		xx		
مجموع حقوق المساهمين			xx	
المخصصات				
مخصص ضرائب متنازع عليها		x		
مخصص مطالبات والتزامات		x		
مخصصات أخرى		x	xx	
الالتزامات طويلة الأجل				
سندات مصدرة .... - وتبين كل إصدار ومعدل الفائدة عليه وما هو قابل للتحويل لأسهم على حدة -		x		
قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة - يبين كل نوع منها على حدة -		x		
قروض أخرى طويلة الأجل - يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ .... -		x	xx	
الخصوم المتداولة :				
بنوك حسابات دائنة		x		
موردون وأوراق دفع		x		
حسابات دائنة شركات قابضة وتابعة وشقيقة		x		
دائنو التوزيعات		x		
حسابات دائنة أخرى		x	xx	
			xxx	
الحسابات النظامية				
ــــــ		x		
ــــــ		x		
ــــــ		x	xx	

- تعتبر الإيضاحات والبيانات المرفقة من رقم / ١ إلى رقم .... جزءاً متمماً للقوائم المالية .
- تقرير مراقب الحسابات مرفق .

فهرس محتويات الكتاب

الكتـــاب الثـانى

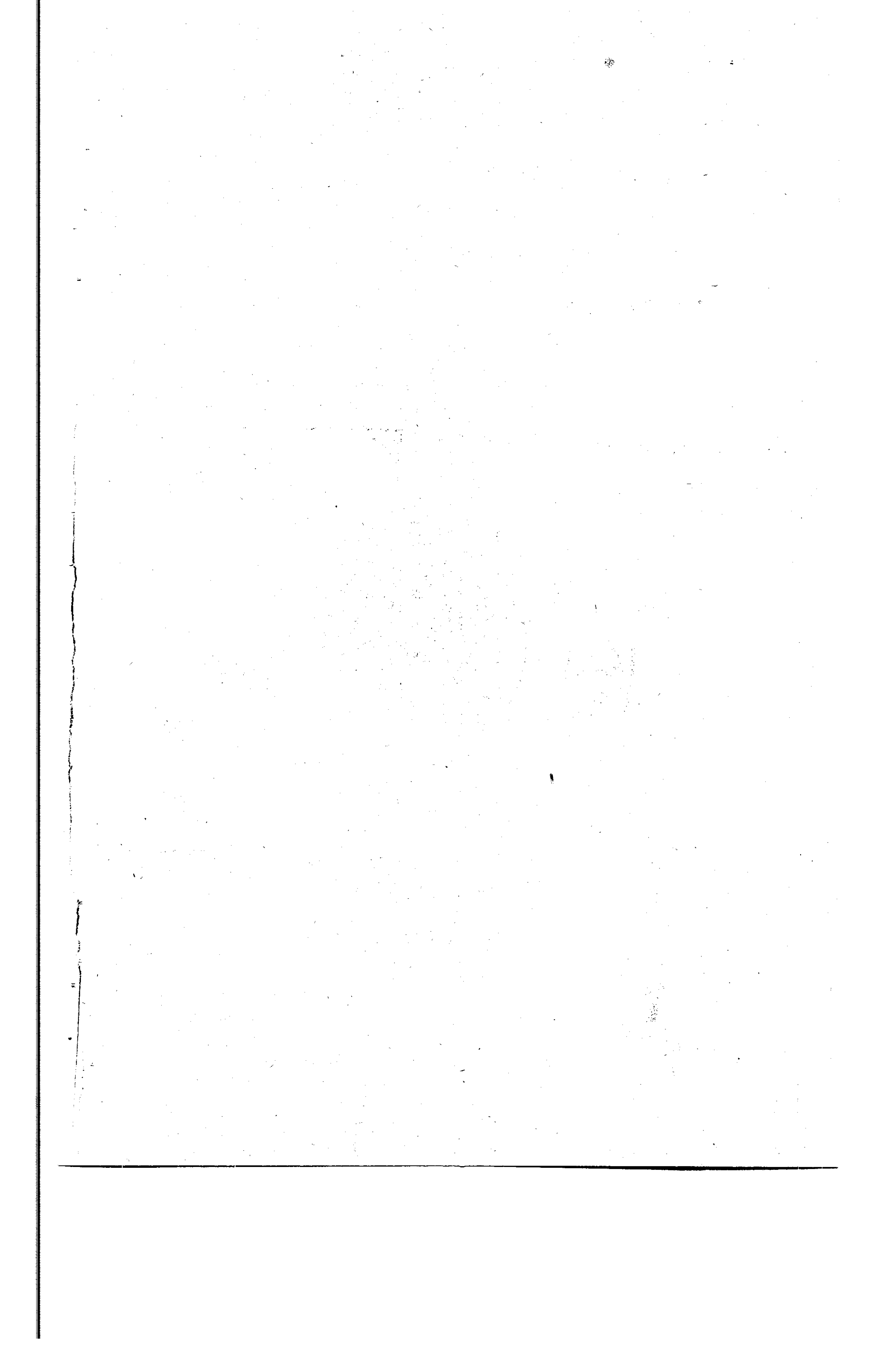
النظام المحاسبى الموحد

فى

الشركات القابضة والتابعة

وفى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات


بسم الله الرحمن الرحيم
قال الله تعالى
وقل اعملوا
فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
صدق الله العظيم



مقدمة عامة

فى الدول التى تتخذ اسلوب التخطيط منهاجا لها فإن الأجهزة المركزية القائمة بالتخطيط والمتابعة والرقابة تحتاج إلى بيانات ومعلومات موثوق فيها تعكس امكانيات وفاعليات خلايا الاقتصاد القومى، وتمثل كل وحدة اقتصادية فى القطاع العام إحدى هذه الخلايا.

وفى كل خلية (شركة أو قطاع) نظام محاسبى يعتبر نظاماً للمعلومات يوفر البيانات التى تحتاجها الإدارة فى اتخاذ قرارات إدارية على أسس علمية ، وفى نفس الوقت يجب أن يوفر البيانات التى تحتاجها الأجهزة المعنية بالتخطيط والمتابعة والرقابة. كذلك يمكن حصر استخدام عوامل الانتاج على مستوى الوحدة والتى تفيد الحسابات القومية فى تحديد الأنصبة القابلة للتوزيع كعائد من عوامل الإنتاج على المستوى القومى ، والوصول إلى النتائج التى تبرزها المحاسبة على مستوى الوحدة فى الوحدات الإقتصادية جميعها لتحديد ما حققته الوحدة من الخطة فى مجال الإنتاج والعمالة والاستثمار.

وبصدور القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ بشأن إصدار النظام المحاسبى الموحد من الجهازالمركزى للمحاسبات ، انطلقت بداية تاريخية هامة فى تطوير أحد فروع المعرفة فى المجتمع ، الا وهو المحاسبة المالية ، بما يكفل إشباع إحتياجات المخطط الاقتصادى إلى معلومات تعتبر ضرورية فى إطار الظروف العصرية المحيطة.

ويعتبر النظام المحاسبى الموحد تتويجا للجهود المخلصة - فردية كانت أو جماعية - التى بذلت قبل صدوره فى مجالات توحيد الدليل المحاسبى والأسس والقواعد والتعاريف والمصطلحات المحاسبية ، كذلك الجهود المضنية التى بذلت بعد تطبيق النظام والتى أخذت شكل مؤتمرات

علمية وندوات عامة لمناقشة مشاكل تطبيق النظام ، وقد دلت هذه المناقشات على أن النظام تعترضه بالفعل مشاكل فى التطبيق وعلى ان بعض هذه المشاكل مرجعة فى الحقيقة إلى غموض الأساس النظرى للنظام المحاسبى الموحد لتحليل فلسفة ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية والأساس العلمى والذى يعتبر فى تقديرى حجرالزاوية فى تطبيق النظام ، ذلك لأنه من خلال التوجيه المحاسبى لحسابات النظام أو المعالجة الدفترية يتجسد الشرح النظرى فى صورة قيود ، كما يتم حل المشاكل التى تعترض تطبيق الدليل المحاسبى عمليا وذلك من خلال الحلول الصادرة بشأنها من " اللجنة الفنية الدائمة للنظام" أو ما اوصت به المؤتمرات والندوات العلمية وذلك فى شكل منسق متناسق بحيث يرتبط كل بند محاسبى مع المشاكل التطبيقية الخاصة به.

وجدير بالذكر أن النظام المحاسبى الموحد قد حقق قدرا كبيرا من التطوير فى المحاسبة المالية بما يتفق ومتطلبات المحاسبة القومية ، كما وفق القائمون على إعداده وتطويره فى تحقيق الشق الأكبر من اهدافه بطريقة تكفل امكانية التطبيق العملى ، وبالرغم من ذلك فإن النظام مازال يتعرض لبعض المشاكل فى مجال التطبيق وذلك لعدم وضوح الأساس النظرى لمقتضياته من ناحية ، ولما يلازم كل تغيير من مقاومة طبيعية من ناحية اخرى.

فبالرغم من أن النظام المحاسبى الموحد كان يعد فى وقت إصداره قانونا محاسبيا واجبا على كافة مستويات القطاع العام ، إلا أنه لا ينبغى النظر إليه باعتباره التغيير النهائى المنشود الذى يقفل باب الاجتهاد من بعده فما زالت توجه إلى النظام بعض الانتقادات من زوايا مختلفة بالرغم من التعديلات المتتالية والمقترحة من الكتاب والباحثين والعاملين فى المجال المحاسبى بالقطاع العام ، وأيضا الشروح والإيضاحات التى قدمتها اللجنة الفنية الدائمة للنظام.

وقد صدر قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ سنة ١٩٩١ مجموعة من النظم المالية التى تلتزم الشركات القابضة والتابعة بتطبيقها كما إختص الشركة القابضة بمسؤولية متابعة نتائج أعمال الشركات التابعة بصورة دورية منتظمة بما يكفل ترشيد تكاليفها وتعظيم ربحيتها وتصحيح هياكلها التمويلية • ومن جهة أخرى تلتزم الشركات التابعة بإعداد مجموعة من التقارير التى تفصح عن نتائج أعمالها وتقديم هذه التقارير الى الشركة القابضة فى المواعيد التى حددتها اللائحة التنفيذية للقانون كما تلتزم الشركة القابضة بإعداد مجموعة من التقارير يتعين تقديمها الى وزير قطاع الأعمال العام •

وفى إعتقاد الكاتب أن تنفيذ ماورد بالقانون السابق يتطلب ضرورة التفكير السريع فى إستخدام الحاسبات الالكترونية بما يمكن من تلبية الاحتياجات من التقارير المختلفة •

ويهدف هذا المؤلف إلى تناول "الإطار الفكرى للنظام المحاسبى الموحد" كخلفية أساسية للقارىء وكمنطلق أساسى للتعرف على نشأة النظام والمدخل العلمى الذى تم الاعتماد عليه عند إعداده، ثم التعرف على الجوانب الأساسية للنظام ، والانتقال بعد ذلك لبيان كيفية اثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بحسابات الميزانية (اصول وخصوم) والعمليات المالية المتعلقة بالاستخدامات والموارد ، ثم يعرض فى النهاية الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة والتقليدية • وأخيرا يوضح الكاتب فعالية تطبيق النظام المحاسبى الموحد فى ظل إستخدام الحاسب الإلكترونى•

يضم هذا المؤلف خمسة أبواب رئيسية هى :

الباب الأول : الإطار الفكرى للنظام المحاسبى الموحد فى الشركات القابضة والتابعة •

الباب الثانى : إثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بحسابات الميزانية •

الباب الثالث : إثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بالاستخدامات والموارد•

الباب الرابع : الحسابات والقوائم الختامية•

الباب الخامس : فعالية تطبيق النظام المحاسبى الموحد فى ظل استخدام الحاسب الإلكترونى•

أما «الموازنات التخطيطية فى النظام المحاسبى الموحد» فقد خصصنا لها مؤلف خاص.

ويعد هذا المؤلف هو الإصدار الثالث للكاتب وذلك حرصاً على أن يتضمن هذا الكتاب ما لحق بالنظام من تعديلات صادرة من اللجنة الفنية الدائمة خلال الفترة الأخيرة وأيضاً ما شهده الفكر المحاسبى من تطورات معاصرة خاصة فى مجال إستخدام الحاسب الإلكترونى لذلك يحاول المؤلف أن يعرض الإطار الفكرى للنظام المحاسبى الموحد بأخذ تعديلات اللجنة الفنية الدائمة فى الحسبان ووضع تصور عام لبحث إمكانية بناء شبكة للمعلومات على المستوى القومى لوحدات القطاع العام باستخدام الحاسب الإلكترونى وعرض تصميم مقترح لبرامج تنفيذ النظام فى ظل هذا الإستخدام.

وجدير بالذكر أن الكاتب الآن بصدد إعداد النظام المحاسبى الموحد وفقاً لمتطلبات القانون الجديد لقطاع الأعمال وذلك بإستخدام الحاسب الإلكترونى .

وآمل أن أكون قد وفقت فى إعداد هذا المؤلف إلى المهتمين بدراسة النظام المحاسبى الموحد من طلبة وباحثين فى الجامعات وأن نكون قد أضفنا فكرا طيباً للمكتبة العربية .

والله ولى التوفيق ...

نوفمبر ١٩٩٤

قام بتأليف الباب الأول والثانى والثالث والخامس الأستاذالدكتور سميرابوالفتوح صالح

كما قام بتأليف الباب الرابع (ماعدا الفصل الخامس) الاستاذ الدكتور كمال عبد السلام .

الباب الأول

الاطار الفكرى للنظام المحاسبى فى الشركات القابضة والتابعة(١)

ويتضمن هذا الباب :

الفصل الأول : تقديم النظام المحاسبى الموحد والمدخل العلمى الذى تم الإعتماد علية عند إعداده.
الفصل الثانى : الاطار المحاسبى للشركات القابضة والتابعة لقطاع الأعمال
الفصل الثالث : الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات .
الفصل الرابع : الخطوط الرئيسيه للمجموعة الدفترية فى ظل النظام المحاسبى الموحد .

---

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، النظام المحاسبى الموحد ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، ١٩٩٣ ، (بعد التعديل بالقرارات المعدلة للنظام والصادرة من الجهاز المركزى للمحاسبات)

الباب الأول

الاطار الفكرى للنظام المحاسبى فى الشركات القابضة والتابعة

تمهيد :

نشأت المحاسبة وتطورت بتطور الحضارة والنظم الإقتصادية المختلفة فى مختلف العصور.

ففى العصور القديمة ، أظهرت الأبحاث التاريخية أن أول تسجيلات محفوظة عند الإنسان البدائى عرفت بعد أن أصبح يتبادل السلع ووجدت أدلة على وجود المحاسبة فى العصور الفرعونية فى مصر ، وكذلك وجدت فى سجلات حضارات ما بين النهرين (دجلة والفرات) " Mesopotamian Civilization " حوالى سنة ٣٦٠٠ قبل الميلاد وأيضا وجدت فى الدفاتر الفارسية واليهودية المبكرة ، وارتبطت نشأة وتطور المراجعة فى هذه العصور بنشأة وتطور المحاسبة (١).

وفى أواخر القرن الرابع عشر أصدر Luca Paciolo أول كتاب فى المحاسبة فى إيطاليا سنة ١٤٤٢ والذى يعتبر من العلامات المميزة فى تاريخ وتطور المحاسبة ، حيث أعتبر أنه نقطة التحول فى تاريخ المحاسبة وتطورها ، ويغطى ذلك الكتاب إجراءات إمساك الدفاتر (٢). كما تضمن قواعد القيد المزدوج وكان ذلك التطور كنتيجة طبيعية للإزدهار الإقتصادى فى تلك الفترة والتى من مظاهرها ظهور البنوك وشركات الأشخاص واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية.

---

(1) G.A.Mcintryre:"Auditing for Management Control"The Australinan Accountant.dec.1972.B.415.
(2) A.C.Littleton;"Structure of Accounting Theory"(American Accounting Association, Monograph No.5 1935, Eleventh Printing, 1977,P.1.

أما فى العصور الحديثة والتى بدأت من القرن التاسع عشر حتى وقتنا هذا ظهرت الشركات المساهمة كنتيجة للتقدم الصناعى فى تلك الفترة مما أدى إلى تطور المحاسبة والمراجعة وظهور فروع جديدة لهما مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإجتماعية ... وكذلك المراجعة الإدارية ومراجعة الأعمال ومراجعة النظم ومراجعة الإلتزام والمراجعة الإجتماعية .

ثم ظهرت حركة التنظيم المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة فنشأت المنظمات المهنية والمعاهد العلمية لتضم شمل المحاسبين وتسعى إلى ترقية مستواهم العلمى والعملى والمادى ، وكان لبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا واستراليا وفنلندا السبق فى ذلك.

أما عن المحاسبة فى مصر ، فعلى الرغم من ظهورها عند قدماء المصريين إلا أنها تأخرت فى تنظيمها ، ولعل ذلك يرجع إلى تأخر ظهور الصناعات الحديثة وخضوعها للإحتلال وكذلك تأخر ظهور المشروعات الكبيرة بها خاصة المساهمة ، إلى أن تطورت وأصبح لها كيانها المستقل فى الوقت الحالى خاصة بعد إنتهاج الدولة لسياسة الإنفتاح الإقتصادى.

ولقد تأثر تطور المحاسبة والمراجعة فى مصر بالتشريعات التى صدرت فى خصوصهما ، مثل :

١- القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ : وهو أول قانون ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر .
٢- القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بمراجعة حسابات مثل هذه الشركات ، وقد استبدل بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.
٣- القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ : وهو خاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (نقابة التجاريين شعبة المحاسبة والمراجعة حاليا).
٤- القانون ١٦٧ لسنة ١٩٦١ بشأن تنظيم قواعد مراجعة حسابات المؤسسات العامة والشركات التى تساهم فيها هذه المؤسسات بنصيب لا يقل عن

٢٥ ٪ من رأسمالها بالقانون وألغى بالقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ لكثرة الانتقادات التى وجهت إليه.

٥- القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ : صدر فى شأن تنظيم مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة لها.

٦- القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام المحاسبى الموحد وتطبيقه على الوحدات القطاع العام(فيما عدا الوسطاء الماليين) وهو ثمرة التعاون بين الجهاز المركزى للمحاسبات والمؤسسات الأخرى المهتمة بتطوير أنظمة المحاسبة.

ويعتبر النظام المحاسبى الموحد من العلامات البارزة فى التطور المحاسبى وخطوة على الطريق الصحيح للإصلاح المحاسبى ، فى جمهورية مصر العربية ، حيث عمل على :

أ- توفير البيانات الأساسية اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة على جميع المستويات .

ب- ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية .

ج- تسهيل عمليات جمع وتبويب وتخزين البيانات والمعلومات المحاسبية وبالتالى توفيرها وقت طلبها من مستخدمى المعلومات .

وتطلب ذلك من النظام أن يوفق بين مفاهيم ومبادئ وقواعد ووسائل المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية وبين مفاهيم ومبادى وقواعد ووسائل المحاسبة على المستوى القومى بحيث يوفر البيانات والمعلومات اللازمة لمستخدمى المعلومات على إختلاف أنواعهم .

٧- القانون رقم ٣١ لسنة "١٩٧٥" بشأن نظام العلاقة بين الجهاز المركزى للمحاسبات ومجلس الشعب .

٨ – قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية.

ثم صدرت بعد ذلك عدة قوانين خاصة بإنتهاج الدولة لسياسة الإنفتاح الإقتصادى فى جميع المجالات مما كان له الأثر المباشر على تطور المحاسبة والمراجعة فى عودة الإزدهار الى مهنة المحاسبة والمراجعة كمهنة لها كيانها المستقل ٠

وسيتناول هذا المؤلف النظام المحاسبى الموحد مراعياً التبسيط مع الربط بين المفاهيم العامة للمحاسبة وبين المفاهيم التى أقرها النظام المحاسبى الموحد لتأصيلها علمياً ولسهولة إستيعابها مع الإستعانة ببعض الأمثلة العملية ٠

ومن أجل تفهم الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والدليل المحاسبى والقوائم الختامية التى يضمنها النظام يجدر بنا أن نتعرض لخطة الدراسة التالية :

الفصل الأول : تقديم النظام المحاسبى الموحد والمدخل العلمى الذى تم الإعتماد عليه عند إعداده ٠

الفصل الثانى : الاطار المحاسبى للشركات القابضة والتابعة لقطاع الأعمال٠

الفصل الثالث : الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات ٠

الفصل الرابع : الخطوط الرئيسية للمجموعة الدفترية فى ظل النظام المحاسبى الموحد ٠

الفصل الأول

تقديم النظام المحاسبى الموحد فى الشركات القابضة والتابعة والمدخل العلمى الذى تم الإعتماد عليه عند إعداده.(١)

تمهيد

يعبر نظام المعلومات المحاسبى عن تجميع للموارد البشرية والمادية وغيرها بهدف تحويل البيانات الإقتصادية الى معلومات مفيدة ٠

ونظراً لإتخاذ القرارات داخل نطاق الوحدة الإقتصادية وخارجها فإن إحتياجات هؤلاء من المعلومات سوف تختلف بإختلاف أهدافهم وأنواع قراراتهم ٠

ولقد شهد العقدان الأخيران أحداثاً هامة فى مجال تطور علم المحاسبة وقد إنتشرت التطورات المحاسبية لتمثل آفاقاً جديدة لعلم المحاسبة فزاد إطارها إتساعاً وفكرها عمقاً وتحليلاً ٠

ومع التنوع فى الأساليب والطرق وماتركه من آثار على المعلومات التى تنتجها المحاسبة ظهرت الدعوة الى توحيد المبادئ المحاسبية التى تحكم إعداد التقارير ٠

ويعتبر توحيد الأنظمة المحاسبية عملية شاملة تنصب على المبادئ والأساليب والإجراءات والنماذج المختلفة من التقارير كما أنها تشمل الإقتصاد القومى أو معظم جوانبه وقطاعاته الرئيسية ٠

إن إسهام العلميين المحاسبين فى إعداد أو تطور الأنظمة المحاسبية الموحدة تحقق مزايا هامة فى علم يشهد تطورات مستمرة ويرتبط بالدافع الإقتصادى والإجتماعى والسياسى ٠ وقد تكون النظرة الشاملة الى عملية صياغة معايير المحاسبة المالية بجهود المنظمات العلمية والمهنية والرسمية دليل على مدى الإلتحام بين مجالات الفكر الأكاديمى والممارسة المهنية ٠

---

(١)د. سمير أبو الفتوح صالح ، النظام المحاسبى الموحد ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٩٣ ، الطبعة الثالثة (بعد التعديل) .

وتؤدى النتائج التى يسفر عنها مثل هذا الجهد المشترك لإتاحة مصادر جديدة يثرى منها البحث العلمى وتنير الطريق للممارسة العملية ٠

أولاً : تقديم النظام المحاسبى الموحد فى الشركات القابضة والتابعة :
(نشأة النظام ، مفهومه ، أهدافه ، مكوناته) :

١- نشأة النظام المحاسبى الموحد :

نظراً لأهمية النظام المحاسبى الموحد – فى ضوء ما سبق بيانه – صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣لسنة ١٩٦٦ لتلتزم بتطبيقه جميع الوحدات الإقتصادية بالقطاع العام بإستثناء قطاع الوسطاء الماليين " البنوك وشركات التأمين " نظراً للطبيعة الخاصة بوحدات هذا القطاع كما أصبحت حسابات القطاع العام تخضع للأسس والقواعد التى نص عليها النظام.

ويشمل النظام المحاسبى الموحد تبويبا وقواعد وأسسا محاسبية موحدة بعضها مستحدث يهدف الى ربط حسابات وحدات القطاع العام بمتطلبات المحاسبة القومية ، ثم ترجيح بعض القواعد المحاسبية وإعتبارها أسسا موحدة فى تقويم بعض البيانات المحاسبية وبذلك يمكن توفير بيانات ومعلومات معتمدة ومحسوبة على أسس موحدة ومقدمة بلغة متفق عليها ٠

وكان من الضرورى مواءمة النظام ومقابلته لما ينشأ من ظروف وأوضاع فى الوحدات الإقتصادية المختلفة ، لذلك تم تشكيل لجنة فنية دائمة تساعدها لجان فرعية متخصصة تكون مهمتها تذليل الصعاب الفنية التى قد تصادف تطبيق النظام ، فتبادر هذه اللجنة بفروعها باقتراح التعديل أو التغيير المناسب ثم يصدر بها قرار من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات ٠

وجدير بالاشارة أنه بصدور القانون رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ فان الشركات التابعة طبقا لهذا القانون – وهى تلك الشركات التى كانت تخضع

لاشراف احدى الهيئات النوعية للقطاع العام قبل العمل بأحكام ذلك القانون
- تلتزم بتطبيق ماجاء بالنظام المحاسبى الموحد الصادر بموجب القرار الجمهورى ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦.

٢- مفهوم النظام المحاسبى الموحدوأهدافه ومكوناته :

" The Standardized Accounting System "

قبل أن نعرف النظام المحاسبى الموحد نتعرض لمفهوم النظام المحاسبى Accounting System بوجه عام كأساس لتفسير النظام المحاسبى الموحد .

يعرف النظام - على وجه عام - بأنه الكيان المتكامل الذى يتكون من أجزاء وعناصر متداخلة تقوم بينها علاقات تبادلية من أداء وظائف وأنشطة تكون محصلتها النهائية الناتج الذى يحققه النظام ككل .

ويتكون النظام من أربعة أجزاء رئيسية كما يلى :

١- المدخلات Inputs
٢- التشغيل Processing
٤- المخرجات Outputs
٥- الرقابة Control

وعلى ذلك يمكن القول بأن عنصر المدخلات فى النظام المحاسبى يشمل البيانات المحاسبية (بيانات أساسية عن وقائع وأحداث إقتصادية) ثم يقوم المحاسب بتحويل هذه البيانات من خلال عملية التشغيل وتطبيق الأسس والمبادئ والقواعد المحاسبية عليها من خلال عملية التشغيل وتطبيق الأسس والمبادئ والقواعد المحاسبية عليها من خلال المراحل المحاسبية المختلفة السابق ذكرها " التسجيل - التبويب - التلخيص - عرض النتائج - تفسير النتائج " .

ويحقق النظام المحاسبى هدفه فى صورة مخرجات والتى تتمثل فى التقارير المحاسبية والتى تحتوى على معلومات إقتصادية والتى يعتمد عليها مستخدمو المعلومات فى إتخاذ قراراتهم المختلفة .

وتتم عملية الرقابة على هذه الاجزاء "المدخلات ، التشغيل ، المخرجات" بواسطة مراجع محايد ومستقل .

هذا ويلاحظ أن أجزاء هذا النظام ترتبط ببعضها إرتباطاً قوياً يتمثل فى دورة إعادة التغذية "Feed-back" مما يساعد أيضاً على تحقيق الرقابة واتخاذ الإجراءات المصححة مما يمكن النظام من أن يعمل ويحقق أهدافه بفاعلية .

تعريف النظام المحاسبى الموحد :

من الميسور تعريف النظام بأنه عبارة عن مجموعة الترتيبات الخاصةبتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الإقتصادية ويمكن من إعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية فى إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية وذلك لخدمة أهداف معينة ، وعلى ذلك يمكن القول بأنه يتكون من العناصر الآتية :

١- المدخلات وتشمل البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة الإقتصادية "شركة القطاع العام".

٢- التشغيل ويشمل الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم والحسابات الختامية والموازنات التخطيطية فى إطار محدد من الأسس والقواعد والإصطلاحات والتعريف كما يتضمن أيضاً بالإضافة الى عمليات تسجيل عمليات التبويب والتلخيص وعرض النتائج وتفسيرها .

٣- المخرجات وتتمثل فى المعلومات الإقتصادية التى تظهر فى التقارير والقوائم التالية والتى تتمثل فى الحسابات الختامية أو قوائم الدخل

ونتائج الأعمال – وقائمة المركز المالى " الميزانية " وكذلك الموازنات التخطيطية مما يساعد مستخدمى المعلومات على إتخاذ قراراتهم ومن أهمها فى هذا المجال خدمة التخطيط على المستوى القومى .

٤- الرقابة وتتمثل فى الرقابة على وحدات القطاع العام من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات كجهة محايدة بالنسبة لهذه الوحدات وبما وفره القانون من ضمانات لتأكيد هذا الحياد .

وكذلك الرقابة من داخل وحدات القطاع العام نفسها والرقابة من الجهات المعنية على إختلاف أنواعها مثل وزارة المالية ووزارة التموين ، وهكذا يتم تبادل المعلومات بين الأجزاء المختلفة للنظام والتى ترتبط ببعضها إرتباطا قويا من خلال إعادة التغذية ، مما يساعد على تحقيق الرقابة وإتخاذ الإجراءات المصححة فى الوقت المناسب .

والنظام "محاسبى" يتناول أمور المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

كما أنه "موحد" لأنه يهدف الى توحيد مايلى :

١- السنة المالية بالنسبة لوحدات القطاع العام .
٢- الدليل المحاسبى .
٣- الأسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعاريف .
٤- الحسابات والقوائم المالية والختامية وأسس إعدادها .
٥- الموازنات التخطيطية وأسس إعدادها .

أهداف النظام المحاسبى الموحد :

١- توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والرقابة على جميع المستويات ، سواء كانت هذه العمليات نابعة من

الوحدات ذاتها عن طريق الرقابة الداخلية أو تابعة من خارج الوحدة مثل الأجهزة التخطيطية والرقابة المختلفة ، ويتم ذلك من خلال تطوير حسابات الوحدات الإقتصادية وإدراجها فى نظام المعلومات بهدف الحصول على بيانات ومعلومات للتخطيط والرقابة فى كل المستويات لمقابلة إحتياجات الإدارات المختلفة للوحدة الإقتصادية ومستخدمى المعلومات على إختلاف أنواعهم وعلى وجه الخصوص مستخدمى المعلومات القائمين بعمليات التخطيط والرقابة والإنتاج الإحصائى والضرائب .

٢- ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية وذلك عن طريق توفير الروابط الضرورية بين وحدات المحاسبة الصغيرة ووحدات المحاسبة الكبيرة ، مما يسهم فى تحسين الحسابات القومية التى وضعت على أساس محاسبات الأعمال التجارية التقليدية .

٣- تسهيل عمليات جمع وتبويب وتخزين البيانات المحاسبية ، حتى تيسر للوحدة تجهيز وجمع البيانات المطلوبة منها للأجهزة المختلفة فى وقت واحد دون إعادة تكرارها بشكل أو بآخر .

معايير إعداد النظام المحاسبى الموحد :

تم إعداد النظام المحاسبى الموحد من خلال المعايير الآتية :

١- البساطة ، الوضوح ، المرونة .

٢- الإتفاق على المبادئ المحاسبية المقبولة على نطاق واسع .

٣- إمكانية الإستخدام .

٤- القدرة على مقابلة الإحتياجات المنبثقة من الوحدات الإقتصادية والأجهزة الخارجية .

- فبالنسبة لمعيار البساطة والوضوح والمرونة فقد تم وضع الدليل المحاسبى الموحد كمستودع للمعلومات مع شرحها وتفسيرها بالتفصيل كما إقتصر النظام المحاسبى الموحد بصفة أساسية على الحسابات المالية دون أن يتعمق فى محاسبة التكاليف .

- كما روعى توافر معيار المرونة فى النظام حيث أنه أعتبر الدليل المحاسبى الموحد كحد أدنى ، أى أنه يجوز إجراء تصنيفات أخرى إذا لزم الأمر . كما ترك للوحدات الإقتصادية حرية إمساك ما ترى من سجلات ذات طابع خاص بحيث تتمشى مع طبيعة نشاطها واحتياجات الأجهزة المختلفة والإدارة الى البيانات .

- أما بالنسبة لمعيار الإتفاق على المبادئ المحاسبية المقبولة على نطاق واسع فيلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد غالباً ما يطبق المبادئ - المحاسبية - والمصطلحات - والأفكار العامة والتعاريف المقبولة على نطاق واسع فى الممارسات الحالية .

- أما بالنسبة لمعيار إمكانية الإستخدام والقدرة على مقابلة الإحتياجات المنبثقة من الوحدة الإقتصادية والأجهزة الخارجية ، فيلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد يسمح بإمكان إختبار مدى مسايرته للإمكانيات الحالية للوحدات الإقتصادية من جهة ، واحتياجات مختلف الهيئات بما فى ذلك الوحدات الإقتصادية من جهة أخرى .

كما أتيحت الفرصة أمام الوحدات الإقتصادية لدراسة النظام قبل إصداره بوقت كاف حتى يمكن تكييفه لإمكانياتها وظروفها .
كما اتيحت الفرصة لكل من له إهتمام بأنظمة المحاسبة بالإشتراك فى صياغة النظام المحاسبى الموحد .

نطـــاق تطبيق النظام :

لقد أعد النظام أساسا ليطبق على جميع الوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام ماعداالبنوك ومنشآت الإئتمان ووحدات التأمين .
مع العلم بأنه يمكن ان ينسحب تطبيق هذا النظام على وحدات القطاع الخاص بشرط صدور قرارات خاصة بذلك .

هذا وقد أشار النظام أن المقصود بالوحدة الإقتصادية هى تلك التى تعد ميزانياتها وحساباتها على النمط التجارى

مكونات النظام المحاسبى الموحد :

أ- الدليل المحاسبى الموحد : " The Chart Of Accounts "

ويتضمن الدليل المحاسبى الموحد المسميات المحاسبية والواردة حالياً فى الحسابات والقوائم الختامية ، وقد إتبع النظام المحاسبى الموحد فى هذا الدليل طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة .

وسوف يتعرض الكاتب فى الفصل الثالث لمكونات الدليل المحاسبى

ب- شرح الدليل المحاسبى :

وفيه تم وضع الملامح الأساسية للمعالجات المحاسبية وفقاً للحسابات المالية فى الوحدات الإقتصادية الملزمة بتطبيق النظام ، كما أنه وضع حدوداً تسير فى نطاقها الإجتهادات الفردية فى إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالحسابات من أصول وخصوم وإستخدامات وموارد بتفصيلاتها المختلفة.

ج- الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية :

وتنقسم الى قسمين رئيسيين الأول الخاص بالحسابات المالية والثانى خاص بالإطار العام لنظام التكاليف ، كما سيتضمن ذلك فيما بعد.

د- الحسابات والقوائم الختامية :

تعتبر الحسابات والقوائم الختامية المصب المحاسبى النهائى لمسميات الدليل المحاسبى بعد إجراء المعالجات المحاسبية عليها وبعد إجراء عمليات التقويم المختلفة لبعض بنود الأصول والخصوم.

وتنقسم الحسابات والقوائم المالية الختامية بالنظام الى :

× **قوائم وحسابات مستحدثة لخدمة المحاسب القومى :**

وهى حـ/العمليات الجارية ، وقائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية، والموازنات النقدية ، والميزانية .

× **قوائم وحسابات تقليدية لخدمة أهداف الوحدة الإقتصادية :**

وهى القوائم والحسابات التقليدية والتى تتمثل فى حـ/الإنتاج والمتاجرة ، وحـ/الأرباح والخسائر ، وحـ/توزيع الأرباح والخسائر والميزانية.

هـ- الموازنة التخطيطية : The Planning Budget

وهذه الموازنة تعد على أساس التمييز بين العمليات الجارية والتكوين الرأسمالى كل على حدة وعلى أساسا ربطها بالتكاليف ، وتنقسم الموازنة التخطيطية الى ثلاث موازنات فرعية (الموازنة العينية والمالية والنقدية) ، ولكل نوع من هذه الموازنات نماذج محددة .

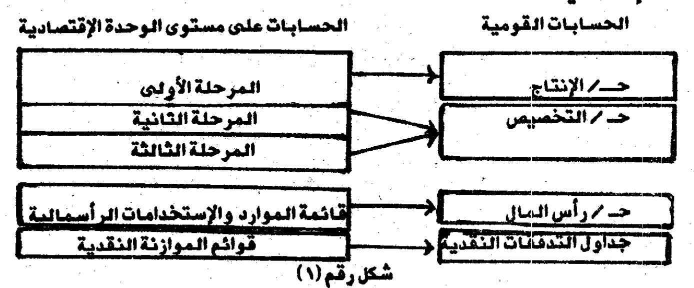
و- ملاحق النظام :

- ويبين الملحق الأول معدلات أهلاك الأصول الثابتة .
- ويبين الملحق الثانى الخطوط العامة للرقابة المالية على المخزون والمشتريات والمبيعات النقدية .
- ويبرز الملحق الثالث البيانات التفصيلية والدورية وهى بيانات تحليلية تفيد فى الرقابة المالية والرقابة على الأداء .
- أما الملحق الرابع فيظهر السجلات ذات الطابع الخاص وهى عبارة عن سجلات إحصائية تفيد فى الرقابة الذاتية على بعض أصول الوحدة الإقتصادية كالمخزون والأصول المحددة .
- والملحق الخامس هو التصنيفات العربية للنشاط الإقتصادى فهو التصنيف العربى الموحد (للنشاط الإقتصادى والسلع والمهن) .

ثانياً : دور النظام فى ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية : (١)

فى الواقع ان عملية إعداد النظام المحاسبى الموحد فى سنة ١٩٦٦ قد نظمت بحيث تم لقاء مباشر بين المشتغلين بالحسابات القومية بمصر (خبراء كل من وزارة التخطيط والجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء) من ناحية والمسئولين عن إنتاج البيانات المحاسبية على مستوى الوحدات الإقتصادية فى القطاعات من ناحية أخرى ، ويعنى هذا أن الربط كان بالتفاهم المباشر بين كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة الإقتصادية، أضف الى ذلك أن عملية إعداد النظام قد قامت على أساسا الموائمة بين الإمكانيات والإحتياجات بمعنى أن الإحتياجات النابعة من المحاسب القومى كمستخدم للبيانات المحاسبية قد راعت إمكانيات الوحدة الإقتصادية كمنتجة لتلك البيانات .

ولكن كيف حقق النظام الربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية ؟ سبق القول أن النظام إستخدث مجموعة من الحسابات والقوائم يتم إعدادها على أساس موحد ومحدد العناصر والتركيبات وهى حـ / العمليات الجارية وقائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية ثم قوائم الموازنة النقدية حتى تسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية وفق تصنيف واحد ومضمون محدد من مستوى الوحدة الإقتصادية الى المستوى القومى ، ونورد فيما يلى بيان الحسابات القومية وما يقابلها بوجه عام من حسابات وقوائم على مستوى الوحدة الإقتصادية .



شكل رقم (١)

(١) راجع فى ذلك :
د. سمير أبو الفتوح صالح «النظام المحاسبى الموحد) مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٨١،المنصورة،الطبعة الأولى ص٢١-٢٣.

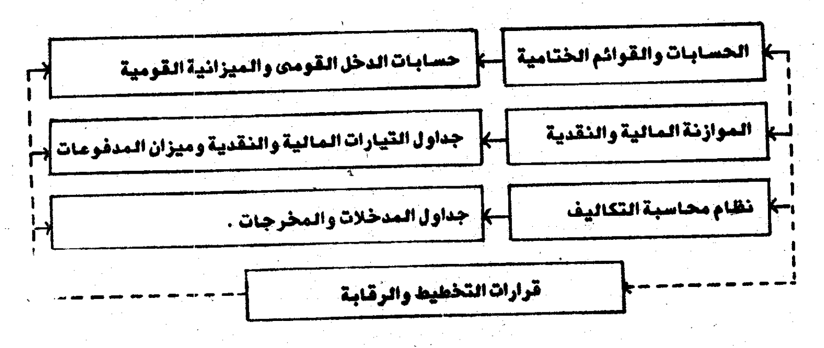
وبجانب الحسابات والقوائم التى إستحدثها للنظام المحاسبى الموحد تعد الوحدة القتصادية المجموعة التقليدية من الحسابات والقوائم الختامية وهى الميزانية ، حـ/الإنتاج والمتاجرة ، وحـ/الأرباح والخسائر ، وحـ/توزيع الأرباح والخسائر.

ويلاحظ تحقيقاً لما سبق مايلى :

١- لخدمة أهداف الحسابات القومية يتعين تصوير حساب ختامى على مستوى الوحدة الإقتصادية يتم فيه تبويب الإستخدامات على أساس نوعى وذلك توفير البيانات التى تمكن من حساب القيمة المضافة .

٢- لخدمة أهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الإقتصادية يتعين تصوير حساب ختامى يتم فيه تبويب الإستخدامات على أساس وظيفى كما سيتضح ذلك تفصيلاً فيما بعد .

ولقد كان الوفاء بمتطلبات التخطيط القومى تطوير اهداف وظيفة المحاسبة من مجرد أداة لخدمة إدارة الوحدة الإقتصادية الى أن أصبحت أداة لخدمة هذه الوحدة والإقتصاد القومى فى مجموعة وظهور ما يسمى بالمحاسبة القومية وإعتبارها فرعاً مستحدثاً من فروع الدراسة المحاسبية الحديثة والذى يختص بإنتاج البيانات اللازمة لممارسة التخطيط والرقابة على المستوى القومى ويتم ذلك فى إطار محاسبى قومى يكون أساسه نظام محاسبى موحد فى الوحدات الإقتصادية يكون مصدراً للتدفقات المستمرة من البيانات كما يظهره الشكل رقم (٢) .



شكل رقم (٢) .

(١) المداخل التقليديـــة

وتشمل ما يلى :

(أ) المداخل غير النظرية العملية أو النفعيـــة

(ب) المداخل النظرية وتشمل المداخل الآتية :

* المدخل الاستنباطى
Deductive Approach
* المدخل الاستقرائى
Inductive Approach
* المدخل الأخلاقــى
Ethical Approach
* المدخل الاجتماعــى
Sociological Approach
* المدخل الاقتصادى
Economic Approach
* المدخل الاختيارى (الانتقائى)
Electic Approach

(٢) المداخل المعاصـــرة

ومنهـــا :

* المدخل السلوكى
The Behavioral Approach
* مدخل منفعة القرار
The Decision Usefulness Approach
* مدخل اقتصاديات المعلومات
The Information Economics Approach
* مدخل الأحداث
The Events Approach
* مدخل التنبـــؤ
The predictive Approach

ومن هنا يمكن القول بأنه من خلال إرتباط المحاسبة القومية بالمحاسبة على مستوى الوحدة الإقتصادية فإن البيانات التى ينتجها النظام المحاسبى الموحد على المستوى الأخير يفيد فى ترشيد قرارات التخطيط والرقابة سواء على مستوى هذه الوحدة او المستوى القومى .

ثالثاً : المدخل العلمى الذى تم الإعتماد عليه لبناء النظام المحاسبى الموحد .

تعددت مداخل بناء النظرية المحاسبية فى الفكر المحاسبى ، ويمكن بإختصار تبويبها الى نوعين من المداخل هى (١) .

يتبين مما تقدم تعدد المداخل المختلفة لبناء النظرية المحاسبية ، وليس بوسع الكاتب أن يصدر حكماً على قصور النظام المحاسبى لأنه لم يأخذ بإتجاهات هذه المدرسة أو تلك ، لأن كثيراً من هذه المدارس - أضافت الى الفكر المحاسبى بعد صدورها علاوة على أن النظام سوف يكون متجها نحو تحقيق أهدافه المرتبطة ببيئته الإقتصادية والإجتماعية والسياسية .

لهذا فإن السؤال الذى يفرض نفسه الآن هو :

ماهو المدخل الذى كان له دور فى بناء فكر النظام ؟

وللإجابة على السؤال السابق - بصفة عامة - يمكن القول أن النظام المحاسبى الموحد إستمد فلسفته وخطوطه العامة من منطلق قيام الدولة بإدارة النشاط الإقتصادى بوحدات القطاع العام بجانب إدارتها للنشاط الحكومى .. وتحاول الدولة فى هذا الصدد أن تجعل هذه الوحدات قائمة على أحدث الأسس العلمية ولابد من إتخاذ كل الخطوات اللازمة العلمية والمدروسة لإستكمال بناء هيكل الدولة على أسس علمية .

---

(١) راجع فى ذلك :

- د. سمير أبو الفتوح صالح ، النظرية المحاسبية والمشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار حسب النبى المنصورة ، ١٩٨١ .
- د. كمال خليفة أبو زيد ، النظرية المحاسبية ، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية ، ص ٩ - ٥١ .

ويعتقد الكاتب أن ما سبق بيانه فى الفقرة السابقة يفرض إلتزاماً إجتماعياً ضرورياً حيث أن صياغة أهداف النظام إنما تكون فى إطار أحد الأهداف الفرعية للمجتمع وذلك إذا نظرنا الى النظام كنموذج للتطبيق فإنه يجب أن يكون بناؤه علمياً ، وتطبيقه على أسس علمية .

وقد قدم النظام المحاسبى الموحد إطاراً من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، وهذا هو البناء الفكرى فى النظام .

كما أن النظام إتبع المدخل الرسمى Authoritarian لأنه فرض بقرار من رئيس الجمهورية . إلا أنه يختلف فى رسميته عن الإتجاهات التى تسود حينما يتبع الإلزام من جهات تصدر التوصيات العامة والتى قد تكون إختيارية أحياناً ، وإن كان هذا هو المدخل الواضح ، إلا أنه يمكن إغفال المنطلقات الفكرية التى وضعت إستراتيجيات فى مراحل بناء عناصر النظام .

ويتفق الكاتب مع ما ينادى به بعض الكتاب (١) أن المدخل الإختيارى (أو الإنتقائى) هو المدخل الذى تم الإعتماد عليه عند بناء النظام ، حيث يتيح إختيار أفضل ما يمكن من السياسات والأساليب المتاحة . أى أن القائمين على وضع النظام إنتقوا أفضل العناصر فى ضوء الأهداف المحددة والتى كان محورها دور المحاسبة فى تركيب الحسابات القومية وتوفير بيانات ومعلومات للمخطط على المستوى القومى والمساعدة فى تقييم أداء الوحدات الإقتصادية . وقد تحددت أبعاد المدخل الإنتقائى بإطار الأهداف التى سعى اليها النظام ، ولايعنى كون المدخل انتقائياً (إختيارياً) أن الأمر سهل وميسور ، حيث أن تطور المبادئ والإجراءات المحاسبية يعتبر مجالاً للجدل ، لاسيما مع تعدد البدائل حيث تثار العديد من الإستفسارات .

---

(١) د. كمال خليفة أبو زيد ، دراسة مقارنة لعناصر مختارة من النظام المحاسبى الموحد المصرى والنظام المحاسبى الموحد اليمنى مع الفكر المعاصر فى المحاسبة المالية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية ، العدد الثانى ، ١٩٨٦ ، ص ٣٦ .

لقد عدد Hendriksen (١) المداخل المختلفة لنظرية المحاسبة ثم رأى أن يكون المدخل الإختيارى هو منهج هام فى النظرية محاولاً وضع جميع المداخل النظرية فى إطارها الصحيح .

نخلص مما تقدم الى أن المدخل الذى تم إستخدامه فى بناء النظام المحاسبى الموحد هو مدخل آراء الكتاب على أنه يقدم حلولاً عملية عن طريق إصدار بيانات رسمية لتنظيم الممارسة المحاسبية ، وأنه فى ذلك يمثل المدخل النفعى فى إستخدام معيار المنفعة لإختيار المبادئ المحاسبية ، فالمدخل الإختيارى ما هو الا توليفة من المداخل . ولقد برز هذا المدخل نتيجة لتطور الفكر المعاصر فى المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية ، فقد تم الإتجاه نحو توحيد المبادئ المقبولة قبولاً عام ، وكذلك معايير المحاسبة المالية من خلال منظمات مهنية تعتبر آراؤها ملزمة (٢) .

(1) Hendrikesn,E.S."Accounting Theory"(Hoomewood Illinois:Richord D.Erwin,Inc.,3rd ed.,1977)

(٢) د. كمال خليفة أبو زيد ، المرجع السابق ، ص ٣٦ .

الفصل الثانى

الاطار المحاسبى للشركات القابضة والتابعة لقطاع الأعمال العام

صدر قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ليحدد أن الشركة المساهمة القابضة هى تلك الشركة التى تمتلك أسهم رأس مال الشركات التابعة بالكامل أو نسبة كبيرة منها.

ولقد ترتب على إحلال الشركات القابضة محل الهيئات النوعية العامة للقطاع العام ضرورة تطبيق مجموعة من المفاهيم والإجراءات والقواعد المحاسبية التى تكفل تسجيل كافة العمليات المحاسبية التى تقوم بإنجازها مجموعة الشركات التابعة بهدف تحديد نتيجة الأعمال فى نهاية السنة المالية لكل شركة من هذه الشركات التابعة ويتم حصر تسجيل العمليات بالدفاتر المحاسبية بالشركات التابعة وفقا للقواعد والمبادىء المحاسبية الخاصة بالنظام المحاسبى الموحد الصادر بموجب القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦٦ وضرورة إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية الموحدة وذلك وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها فى هذا الشأن وطبقا لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (١).

ويتناول هذا الجزء من الدراسة بيان الإطار المحاسبى العام الواجب التطبيق فى شركات قطاع الأعمال العام فى الشركات القابضة والتابعة وذلك على النحو التالى : (٢)

أولا: مفهوم وخصائص الشركات القابضة والشركات التابعة فى ظل القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١:

(١) تعريف الشركات القابضة والتابعة :

تعرف الشركات القابضة Holding Company بأنها تلك الشركات التى تقوم بإمتلاك كل أو غالبية رأس المال المستثمر فى شركات أخرى (الشركات التابعة).

ولقد بدأ تطبيق أسلوب إدارة القطاع العام فى جمهورية مصر العربية من خلال مفهوم الشركات القابضة والشركات التابعة - وذلك بصدور قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

حيث جاء فى المادة الأولى من القرار الجمهورى الذى صدر بموجب هذا القانون ما يلى:

" يعمل فى شأن قطاع الأعمال بأحكام القانون المرافق ويقصد بهذا القطاع الشركات القابضة والشركات التابعة لها الخاضعة لأحكام هذا القانون وتتخذ هذه الشركات بنوعيها شكل شركات المساهمة ويسرى عليها فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا القانون وبما لا يتعارض مع أحكامه نصوص قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

ولا تسرى أحكام القانون هيئات القطاع العام وشركاته الصادر بالقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ على الشركات المشار اليها ".

أى أن الشركات القابضة والتابعة بموجب القانون المشار اليه هى الشكل القانون الذى إتخذه المشرع المصرى لإدارة قطاع الأعمال العام.

ويتم تعريف الشركة القابضة كما جاء فى المادة (٢) من هذا القانون بأنها تلك الشركات التى تتولى من خلال الشركات التابعة لها إستثمار أموالها - كما يكون لها عند الإقتضاء أن تقوم بالإستثمار بنفسها.

أما الشركة التابعة Subsidiary Company فقد ورد تعريفها فى المادة (١٦) من قانون الأعمال بأنها:

" .... تعتبر شركة تابعة فى تطبيق أحكام هذا القانون الشركة التى يكون لإحدى الشركات القابضة ٥١٪ من رأس مالها على الأقل.

فإذا إشترك فى هذه النسبة أكثر من شركة من الشركات القابضة أو الأشخاص الإعتبارية العامة أو بنوك القطاع العام يصدر رئيس مجلس الوزراء قرارا بتحديد الشركة القابضة التى تتبعها هذه الشركة.

(٢) خصائص الشركات القابضة:

تتحدد الخصائص الرئيسية للشركات المساهمة القابضة فيما يلى:

أ- لا تأخذ الشركة القابضة أى شكل قانونى آخر بخلاف الشركات المساهمة.

ب- تتولى الشركات القابضة فى مجال نشاطها ومن خلال الشركات التابعة فى تنمية الإقتصاد القومى فى إطار السياسة العامة للدولة.

ج- للشركة القابضة أن تقوم بتأسيس شركات مساهمة بمفردها أو بالإشتراك مع الأشخاص الإعتبارية العامة أو الخاصة أو الأفراد .

د- تقوم الشركات القابضة بإنجاز الأنشطة الآتية بالإضافة الى ماسبق ذكره:

* شراء أسهم شركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة فى رأسمالها.

* تكوين وإدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بما تتضمنه من أسهم وصكوك تمويل وسندات وأية أدوات أو اصول مالية أخرى .

* إجراء جميع التصرفات التى من شأنها أن تساعد فى تحقيق كل أو بعض أغراضها.

هـ- يتم إدارة الشركة القابضة من خلال مجلس إدارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على إقتراح رئيسها لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

و- يختص مجلس إدارة الشركة القابضة بوضع السياسات العامة وإدارة محفظة الأوراق المالية للشركة ، وإقتراح تأسيس الشركات المساهمة التابعة ، وشراء أسهم الشركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة فى رأسمالها، وأيضا القيام بإقتراح ما من شأنه إصلاح الهياكل التمويلية للشركات التابعة المتعثرة ، هذا بالإضافة الى إقرار مشروع الميزانية والحسابات الختامية ، ووضع معايير الأداء وتقييمها وفحص التقارير التى تقدم عن سير العمل بالشركة.

ز- أموال الشركة القابضة مملوكة للدولة ملكية خاصة.

ح- تقوم الشركة القابضة بإعداد قوائم مالية مجمعة تعرض أصول وإلتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة والشركة التابعة.

(٣) خصائص الشركات التابعة:

يمكن عرض أهم خصائص الشركات المساهمة التابعة على النحو التالى:

أ- يتم تأسيس الشركة التابعة بموجب قرار يصدره الوزير المختص بناء على إقتراح مجلس إدارة الشركة القابضة.

ب- يقسم رأس مال الشركة التابعة الى أسهم متساوية القيمة ، ويتم تحديد هذه القيمة بموجب النظام الأساسى للشركة.

ج- تكون أسهم الشركة قابلة للتداول طبقا للأحكام المبينة فى اللائحة العامة لبورصات الأوراق المالية الصادرة بالقانون رقم ١٦١ لسنة ١٩٥٧ وقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

ويجوز تداول حصص التأسيس والأسهم التى تعطى مقابل حصة عينية والأسهم التى يكتتب فيها مؤسسو الشركة من تاريخ قيدها فى السجل التجارى.

د- يتم إدارة الشركة المساهمة التابعة عن طريق مجلس إدارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

هـ- يحدد النظام الأساسى بداية ونهاية السنة المالية للشركة بمراعاة السنة المالية للشركة القابضة التى تتبعها.

ثانيا: الإطار العام للنظام المحاسبى للشركات القابضة:

لقد جاء بالقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ أن الشركة القابضة تقوم بإستثمار أموالها لدى مجموعة الشركات التابعة لها . كما انها تقوم بإدارة محفظة

الأوراق المالية الخاصة بها ،هذا بالإضافة الى إصلاح الهياكل التمويلية للشركات التابعة . كما اجاز ذلك القانون أيضا إمكانية مزاولة الشركات القابضة للأنشطة الإقتصادية عن طريقها .

وعلى ذلك فإن النظام المحاسبى للشركة القابضة يعتمد على ما يلى:

١- إعداد ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements وذلك فى تاريخ تحويل الهيئات العامة النوعية الى شركات قابضة وبما يوضح ما يلى:

أصول وخصوم الشركات التابعة فى تاريخ السيطرة (تاريخ تحويل الشركات المساهمة التى تشرف عليها الهيئات النوعية الى شركات تابعة) ويتم إظهار تلك الأصول والخصوم بالقيمة الدفترية ، ويقصد بالقيمة الدفترية للأصول ما يلى:

(-) القيمة الدفترية للأصول الثابتة:

وهى التكلفة الأصلية للأصل الثابت مطروحا منها مخصص الإهلاك حتى تاريخ تحويل الشركة المساهمة الى شركة تابعة أ والهيئة النوعية الى شركة قابضة.

(-) القيمة الدفترية للأصول المتداولة:

ويتم تقييمها وفقا لأرصدة هذه الأصول فى تاريخخ إعداد القوائم المالية الموحدة (المدمجة) مع الأخذ فى الحسبان المخصصات اللازمة لتحديد القيمة الحقيقية لكل أصل من الأصول المتداولة.

٢- إعداد الحسابات الختامية المدمجة لكل من الشركات القابضة والتابعة فى تاريخ إنتهاء السنة المالية لكل من الشركات القابضة والتابعة.

٣- التسجيل المحاسبى للعمليات الإستثمارية والإنتاجية التى تقوم بإنجازها الشركة القابضة عن طريقها وذلك وفقا لقواعد النظام المحاسبى الموحد الصادر بموجب القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦.

٤- إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للشركة القابضة وفقا لما جاء بالنظام المحاسبى الموحد.

ثالثا: الإطار العام للنظام المحاسبى الموحد للشركات التابعة:

لما كانت الشركات التابعة هى تلك الشركات المساهمة التى كانت تشرف عليها هيئات القطاع العام - وذلك قبل صدور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

وعلى ذلك فإن النظام المحاسبى للشركات التابعة التى تخضع لأحكام القانون المشار اليه يقوم على ما يلى:

١- تطبيق مفاهيم وقواعد إجراءات النظام المحاسبى الموحد الذى يجرى تطبيقه خلال الفترة الحالية بالشركات المساهمة التابعة للقطاع العام.

٢- التسجيل المحاسبى لعمليات الشركات المساهمة العامة وفقا لدليل الحسابات وإجراءات تطبيقه الواردة بالنظام المحاسبى الموحد.

٣- تحديد نتيجة الأعمال عن طريق إعداد الحسابات الختامية ، والقوائم المالية فى نهاية السنة المالية وفقا لما جاء بذلك النظام أيضا.

٤- الإثبات المحاسبى للعمليات المحاسبية (المالية) التى يتم إنجازها وتداولها بين الشركة القابضة والشركة التابعة - وذلك وفقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها فى هذا الشأن.

٥- يتم تنظيم العمليات المالية والتجارية بين الشركات القابضة والتابعة وذلك عن طريق ما يسمى " بحساب جارى الشركة القابضة" فى دفاتر الشركة التابعة ، "وحساب جارى الشركة التابعة".

الفصل الثالث

الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات

تمهيد :

يعد الدليل المحاسبى الموحد وعاء كبير للمسميات المحاسبية الواردة إجماليا فى الحسابات والقوائم الختامية وبمعنى آخر فهو يمثل خريطة الحسابات المرسومة من منطق تبويب معين للحسابات ،و مع تحليلها الى المستوى الذى يتسق مع الأهداف الموضوعة .

ويعتبر الدليل المحاسبى الإطار العام الذى يتم على أساسه تحليل وتصنيف المعاملات الإقتصادية التى تقوم بها الوحدات الإقتصادية بحيث يتحقق مسايرة الأهداف العامة التى يستهدف تحقيقها النظام المحاسبى .

وقد إهتم النظام المحاسبى الموحد بتصنيف الحسابات فى مجموعات متجانسة وطبقا لأسس متعددة حتى يمكن الربط بين حسابات الوحدة الإقتصادية والحسابات القومية من جهة وحتى يمكن الوفاء بالإحتياجات التقليدية للبيانات المحاسبية من جهة أخرى .

وحتى يتحقق الهدف من هذا الفصل ليكون منطلقا لتفهم أبعاد المعالجة المحاسبية فى الأجزاء التالية من هذه الدراسات تم تقسيمه الى مبحثين :

المبحث الأول : الإطار العام للدليل المحاسبى .

المبحث الثانى : خصائص الدليل المحاسبى ومستحدثاته لتحقيق هدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية .

المبحث الأول

الإطار العام للدليل المحاسبى

تم إعداد الدليل المحاسبى بحصر كل الحسابات التى تفى بإحتياجات الوحدات الإقتصادية المطبقة للنظام وتتفق مع طبيعة نشاطها ثم تقسيم هذه الحسابات الى مجموعات بحيث تخدم أغراض معينة وإعطاء كل مجموعة رقم مميز وربطها بما قد ينطوى عليه من تفصيل ربما قد يكون لها من علاقة بمجموعات أخرى عن طريق تسلسل الأرقام المميزة فى خانات إضافية أو مزج أرقام المجموعات ببعضها البعض .

والواقع أن مكونات هذا الدليل تعتبر حد أدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدات الإقتصادية التى تلتزم بتطبيق النظام ، وفى مقدور أية وحدة إقتصادية التوسع فى تفصيله بشرط الرجوع الى المجلس الأعلى للقطاع الذى تتبعه الوحدة وموافقة الجهاز المركزى للمحاسبات ، ومن الطبيعى أن كل وحدة تستخدم الحسابات التى تلائمها فهى ليست ملزمة بإستخدام كل الحسابات الرئيسية والفرعية التى يتضمنها الدليل .

والملاحظ أن جميع أجزاء النظام مرتبطة بالدليل المحاسبى ، إذ يتكون النظام من أربعة فصول وخمسة ملاحق سبقت الإشارة اليها ، وكل من هذه الفصول والملاحق تستمد وجودها من الدليل المحاسبى لذلك يمكن القول أن الدليل المحاسبى هو بحق الوعاء الرئيسى لمحتويات النظام ويعتبر مركزاً أساسياً لكل ما ورد فيه من فصول وملاحق .

وبالنسبة لأسلوب تبويب الحسابات وترميزها بالدليل إستخدم النظام المحاسبى الموحد طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة ، وقسمت حسابات الوحدة الى تسع مجموعات رئيسية ، وأتخذت الأرقام من (١) الى (٩) للدلالة على هذه المجموعات الى أطلق عليها إصطلاح " الإجماليات المحاسبية " وهذه الإجماليات تشمل كل من الحسابات المالية وحسابات المراقبة وفيما يلى ما ورد بالنظام :

أولاً : الإجماليات المحاسبية لمجموعة الحسابات المالية .

خصصت الأرقام من (١) الى (٤) لمجموعة الحسابات المالية كما يلى :

١- حسابات الأصول
٢- حسابات الخصوم
← حسابات الميزانية.

٣- حسابات الإستخدامات
٤- حسابات الموارد
← حسابات النتيجة .

ويمكن النزول بهذه الإجماليات المحاسبية الى سبع مستويات متتالية وهى:

- **حسابات إجمالية :**

ويرمز لها بالأرقام من (١) الى (٩) .

- **حسابات عامة :**

ويعبر عنها بوضع رقم ثانى على يمين الرقم الدال على الحسابات الإجمالية ويرمز لها بالأرقام من (١١) الى (٩٩) .

- **حسابات مساعدة :**

ويعبر عنها بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الدالين على " الحساب العام " ويرمز لها بالأرقام من (١١١) الى (٩٩٩) .

- **حسابات فرعية :**

ويعبر عنها بأربعة أرقام ويرمز لها بالأرقام من (١١١١) الى (٩٩٩٩) .

- **حسابات جزئية :**

ويعبر عنها بخمسة أرقام ويرمز لها بالأرقام من (١١١١١) الى (٩٩٩٩٩) .

- **حسابات تحليلية :**

ويرمز لها بالأرقام من (١١١١١١) الى (٩٩٩٩٩٩) .

- **حسابا تفصيلية :**

ويعبر عنها بسبعة أرقام من (١١١١١١١) الى (٩٩٩٩٩٩٩) .

ثانياً : الإجماليات المحاسبية المتعلقة بحسابات العراقية :

وخصص الدليل المحاسبى الأرقام من (٥) ال (٩) لحسابات المراقبة التى تعبر عن الوظائف الرئيسية للوحدة الإقتصادية وهى كالآتى :

٥- حساب مراقبة مراكز الإنتاج .

٦- حساب مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية .

٧- حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية .

٨- حساب مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية .

٩- حساب مراقبة العمليات الرأسمالية .

وطبقاً لهذا التقسيم يتم توزيع حسابات الإستخدامات (٣) على حسابات المراقبة والتى يعبر عنها بالوظائف الرئيسية للوحدة . وتقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الإستخدامات ، وتبويب هذه الوظائف الى وظيفة إنتاجية ووظيفة تسويقية ووظيفة إدارية وتمويلية وقد خصص النظام حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الإنتاجية هما حساب مراقبة مراكز الإنتاج ومراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية ، كما خصص حساب تكلفة الوظيفة الإدارية والتمويلية ، وأضاف النظام حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية وهى التى تتمثل فى أصول يتم إنتاجها لابغرض البيع ولكن بغرض الإستخدام الذاتى .

وحسابات المراقبة هى حلقة الإتصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، حيث أن حسابات المراقبة لاتمثل جزءاً من الحسابات المالية لذلك يتم تحليل بنود الإستخدامات فى سجلات محاسبة التكاليف ولايترتب على تحليل بنود الإستخدامات إقفال حساباتها إذا يتم قفلها فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو ح / العمليات الجارية .

وفيما يلى الإطار العام للدليل المحاسبى (الشكل رقم (٣)

الإطار العام للدليل المحاسبي

حسابات الميزانية		حسابات النتيجة		توزيع الاستخدامات				
أصول ١	خصوم ٢	الاستخدامات ٣	الموارد ٤	مراقبة مراكز الإنتاج ٥	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية ٦	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية ٧	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية ٨	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية ٩
١١ أصول ثابتة	٢١ رأس المال	٣١ أجور	٤١ إيرادات النشاط الجارى	٥٢١ أجور	٦٢١ أجور	٧٢١ أجور	٨٢١ أجور	٩٣١ أجور
١٢ مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ احتياطيات وفائض مرحل	٣٢ مستلزمات سلعية	٤٢ إعانات	٥٢٢ مستلزمات سلعية	٦٢٢ مستلزمات سلعية	٧٢٢ مستلزمات سلعية	٨٢٢ مستلزمات سلعية	٩٣٢ مستلزمات سلعية
١٣ مخزون	٢٣ مخصصات	٣٣ مستلزمات خدمية	٤٣ إيرادات أوراق مالية	٥٢٣ مستلزمات خدمية	٦٢٣ مستلزمات خدمية	٧٢٣ مستلزمات خدمية	٨٢٣ مستلزمات خدمية	٩٣٣ مستلزمات خدمية
١٤ أقراض طويلة الأجل	٢٤ قروض طويلة الأجل	٣٤ مشتريات بغرض البيع	٤٤ إيرادات تحويلية	٥٢٤ مشتريات بغرض البيع	....	....	....	....
١٥ استثمارات مالية	٢٥ بنوك دائنة	٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٤٥ أرباح مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضى	٥٢٥ مصروفات تحويلية جارية	٦٢٥ مصروفات تحويلية جارية	٧٢٥ مصروفات تحويلية جارية	٨٢٥ مصروفات تحويلية جارية	٩٣٥ مصروفات تحويلية جارية
١٦ مدينون	٢٦ دائنون	٣٦ تحويلات جارية تخصصية	....	....	....	....	٨٢٦ تحويلات جارية تخصصية	....
١٧ حسابات مدينة مختلفة	٢٧ حسابات دائنة مختلفة			....	....	....		....
١٨ نقدية بالصندوق وبالبنوك	٢٨ نتيجة العام	....	....	....	....	....	....	....
١٩	....	....	....	....	....	....	....	....

والواقع أن البنود التفصيلية بعد ذلك للمسميات المحاسبية أخذت أرقاما منسقة ومتناسقة من الرقم الإجمالى الخاص بها وفيما يلى بعض الأمثلة الدالة على مفهوم الترميز الرقمى :

* إجمالى محاسبى
——— «١» أصول
* حساب عام
——— «١١» أصول ثابتة
* حساب مساعد
——— «١١١» أراضى .
* حساب فرعى
——— «١١١١» أراضى إستغلال زراعى (محاصيل)
* حساب جزئى
——— «١١١١١» .....
* حساب تحليلى
——— «١١١١١١» .....
* حساب تفصيلى
——— «١١١١١١١» .....

إجمالى محاسبى
——— «١» أصول
* حساب عام
——— «١١» أصول ثابتة
* حساب مساعد
——— «١١٥» عدد وآلات
* حساب فرعى
——— «١١٥١» مشترى من السوق المحلية
....
....

---

* إجمالى محاسبى
——— «٢» الخصوم .
* حساب عام
——— «٢١» رأس مال .
* حساب مساعد
——— «٢١١» رأس مال مملوك .
....
....
....

وهكذا بالنسبة لباقى التفصيلات سواء بالنسبة للأصول أو الخصوم أو الإستخدامات أو الموارد ·

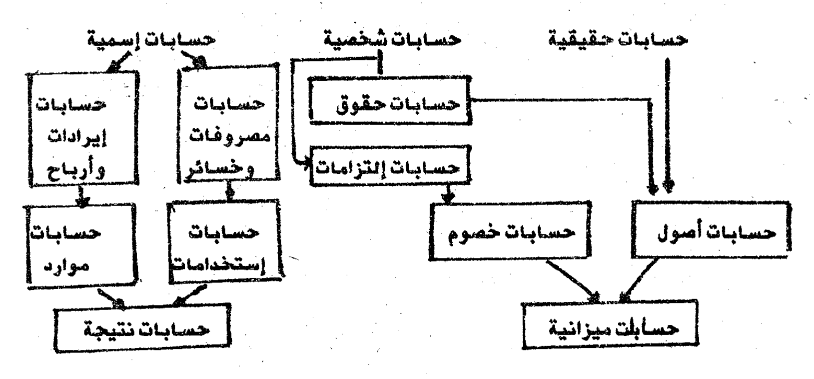
يتبين من الدراسة العامة للدليل المحاسبى أن الحسابات تم تقسيمها الى مجموعات طبقاً لمعيارين أساسيين :

المعيار الأول :

حيث تم تقسيم الحسابات على حسب طبيعتها - حسابات تتعلق بالميزانية وحسابات النتيجة·

المعيار الثانى :

تقسيم الحسابات على مستوياتها فى الإطار التنظيمى للدليل المحاسبى فبالنسبة للمعيار الأول تم تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بالقوائم والحسابات الختامية إلى حسابات ميزانية (أصول وخصوم) وحسابات نتيجة (إستخدامات وموارد) وهذا الإتجاه فى التبويب التقليدى يفضل التبويب التقليدى للحسابات أى من زاوية طبيعتها · إذ أن التبويب من الزاوية التى إتبعها الدليل يتضمن التركيز على أن خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية تتمثل فى تصوير الحسابات والقوائم الختامية والشكل التالى يوضح العلاقة بين التبويب التقليدى وتبويب الحسابات بالدليل المحاسبى :



شكل رقم (٤) يوضح الربط بين التبويب التقليدى وتبويب الحسابات طبقاً للدليل .

ويمكن القول أيضا أنه طبقا لهذا المعيار يتحقق إستقلال كل من حسابات النتيجة عن حسابات الميزانية دون أى تدخل بين هذين النوعين من الحسابات .

هذا بالنسبة للمعيار الأول ، أما المعيار الثانى والخاص بتقسيم الحسابات على مستوياتها فى الإطار التنظيمى للدليل المحاسبى فيمكن القول أنه لم يكن هناك إطار مسبق لتحليل الحسابات الى سبع مستويات وبالأخص من زاوية علاقتها بدفتر الأستاذ العام من جهة والحساب الختامى من جهة أخرى ، فمن المعروف أن دفتر الأستاذ العام هو مجمع الحسابات العامة ، وإقتصار دفتر الأستاذ العام على هذه الحسابات يعقد المجموعة الدفترية إذ يستلزم الأمر إمساك مستويات مختلفة لدفاتر الأستاذ عل شكل مجموعة هرمية ، كما أنه بفحص حساب العمليات الجارية والميزانية يلاحظ أنه ليس هناك معيار معين لمستويات الحسابات المدرجة بها إذا يتراوح هذا المستوى من رقمين أو ثلاثة الى أربعة أرقام ، وهذا التحليل يوضح لنا عدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل المحاسبى .

لذلك يرى أحد الكتاب علاجا لهذه المشكلة كما يلى (١) :

أنه لتبسيط المجموعة الدفترية من جهة وحرصا على إشتمال دفتر الأستاذ العام على الحسابات بالمستوى اللازم لتصوير حسابات الأعمال الجارية والميزانية من جهة أخرى أن يمسك دفتر أستاذ عام يضم حسابات عامة بمفهوم إعتبارى ، ولقد إستند الكاتب السابق على معيارين فى هذا الصدد الأول : يعتبر حساب عام كل حساب يظهر فى حساب العمليات الجارية والميزانية طبقاً للنموذجين الواردين بالنظام المحاسبى الموحد .

والثانى : يعتبر حساب عام كل حساب له صفة إجمالية ، والمعيار الأول له أهمية خاصة فى تحديد حسابات النتيجة العامة ، أما المعيار الثانى فله أهمية فى تحديد حسابات الميزانية العامة .

(١) د. على محروس شادى بحث منشور فى المؤتمر العلمى الثانى لتقييم تجربة النظام المحاسبى الموحد ، المجلد الثانى ، جمعية التكاليف العربية ، ١٩٨٠ ، ص ٢٢ - ٢٤ .

بينما يرى كاتب آخر (١) أن الإعتقاد بأن تطبيق النظام المحاسبى الموحد يترتي عليه تضخيم العمل الحسابى وزيادة تكلفته غير صحيح لأن التوجيه المحاسبى يجب أن يكون على المستوى الوارد للحسابات فى القوائم المالية يلى ذلك مباشرة التفصيل الأخير فى الدليل ، ومن ثم تكون الحسابات بدفتر الأستاذ العام مشتملة على الحسابات اللأزمة لتصوير حساب العمليات الجارية والميزانية أما سجلات الأستاذ المساعدة فتشتمل تعلى آخر مستوى تفصيلى وارد فى الدليل المحاسبى ، ويمكن الاستفادة من التبويب الوارد فى الدليل المحاسبى ليكون إجمالى المستوى السابع لكل حساب يعطى المستوى السادس لهذا الحساب ، ثم مجموع المستوى الوارد فى السادس يعطى المستوى الخامس وهكذا ، حتى نصل الى المطابقة على المستوى الوارد فى دفتر الأستاذ العام ، وتقوم بهذه المهمة موازين المراجعة أو كشوف المطابقة ، وعليه لايكون هناك مبرر لتعدد التوجيه الحسابى على المستويات الواردة فى الدليل ولا لتعدد السجلات ، ويكون لدينا حساب فى دفتر الأستاذ العام ، يليه حسابات تحليلية حسب الأرقام التفصيلية بدفتر الأستاذ المساعد ٠

ويرى الباحث أن الرأى الأول حدد بوضوح الحسابات العامة بمفهوم إعتبارى بينما لم يحدد الرأى الثانى أبعاد الحسابات العامة ومفهومها حيث لم يوضح معيار معين لمستويات الحسابات المدرجة بحساب العمليات الجارية، والميزانية إذا يتراوح هذا المستوى من رقمين الى ثلاثة الى أربعة أرقام وعليه ، يجب عدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل والتمسك بما ينادى به الرأى الأول ٠

---

(١) د٠ عبد الباسط أحمد رضوان ، دراسة تطبيقية للنظام المحاسبى الموحد فى منشآت القطاع الإشتراكى فى الجمهورية العراقية ، مجلة التكاليف ، جمعية التكاليف العربية ، العدد الأول ، السنة التاسعة ، يناير ١٩٨٠ ، ص ٨١-٨٢

المبحث الثانى

خصائص الدليل المحاسبى ومستحدثاته
كمنطق لربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية

من منطلق دراسة إطار النظام المحاسبى الموحد بصفة عامة والدليل المحاسبى بصفة خاصة يتبين لنا أنه يشمل تبويبا وقواعد وأسسا محاسبية موحدة بعضها مستحدث لربط حسابات الوحدات الإقتصادية بمتطلبات الحسابات القومية ، ثم ترجيح بعض القواعد المحاسبية وإعتبارها أسسا موحدة فى تقويم بعض البيانات المحاسبية وذلك يمكن توفير بيانات ومعلومات معتمدة ومحسوبة على أسس موحدة ومقدمة بلغة متفق عليها وبذلك يمكن القضاء على ما قد يحدث من ضوضاء فى نظام الإتصال المحاسبى لعدم فهم بعض القواعد والمفاهيم فى مجال التطبيق ، وهذا الأسلوب يكفل سلامة إنتاج وتوفير البيانات والمعلومات التى يفترض منها الصلاحية للإستخدام فى مختلف نواحى الإستفادة منها (١)

وقبل أن نوضح خصائص الدليل المحاسبى ومستحدثاته كان من الضرورى أن نبين بإختصار معايير إعداد البيانات المحابية على مستوى الوحدة لتكون صالحة على المستوى القومى فى مجال التخطيط الإقتصادى ونوضح إنعكاسات هذه المعايير على النظام المحاسبى الموحد ونخرج بعد ذلك بخصائص للدليل المحاسبى تتضمن ما إستحدثه لربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية .

أولاً : معايير إعداد البيانات المحاسبية

قامت جمعية المحاسبة الأمريكية "American Accounting Associayion" بوضع مجموعة من المعايير لإعداد وإستخراج البيانات المحاسبية ، من أجل تحقيق الإستفادة منها فى مختلف الإستخدامات وهذه المعايير هى :

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، الإنثروبولوجيا الثقافة والفكر المحاسبى ، دراة تحليلية لغوية لسلوك صانعى القرارات من خلال نظام الإتصال المحاسبى ، بحث تحت النشر ، جمعية التكاليف العربية ، ١٩٨٠ ، ص ٢.
راجع فى ذلك :

- A.A.A., "A Statement of Basic; Accounting Theory 1966. PP. 7-18.
- A.A.A., Comette Reports, Accounting Review, April 1967, PP. 225-227.

١- الصلاحية للغرض المستهدف منها . Relevance
٢- قابلية البيانات المحاسبية للتحقق منه . Verefiability
٣- البعد عن التحيز . Freedom From Bias
٤- القابلية للقياس الكمى . Quantifiability

فبالنسبة للمعيار الأول فيجب أن ترتبط البيانات المحاسبيبة إرتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة إرتباطها أو إتساقها مع الهدف من إستخدامها ' أى يتم تطعيم البيانات المحاسبية بحيث تكون ملائمة لإشباع أهداف محددة وقادرة على تحقيق هذا الإشباع

وقد راعى النظام المحاسبى الموحد هذا المعيار رغم عدم النص عليه صراحة فيما يتعلق بتقسيم وتحليل البيانات والموازنات المختلفة ' ولكن النظام لم يتقيد بهذا المعيار فى إختيار طرق التقويم ' وقد ظهرت إنعكاسات هذا المعيار على النظام فى كثير من الجوانب منها الفصل بين عمليات النشاط التجارى والنشاط الإستثمارى وتوضيح تكلفة الفرصة البديلة بإستخدام حسابات فروق الإيجار والفوائد المحسوبة ' وإظهار المشغولات الداخلية كموارد والتمييز عند الشراء بين الأصول الجديدة والقديمة وإعتبار الأراضى أصلاً ثابتاً على الدوام وإظهار المخصصات فى جانب الخصوم وتحليل الأصول الى مجموعات محاسبية والتأليف بين ظاهرتى البيع والإنتاج عند تحقق الإيراد كما سيتضح ذلك فيما بعد .

أما المعيار الثانى وهو قابلية البيانات المحاسبية للتحقق منها ' فإن هذا المعيار يعد من السمات الهامة الواجب مراعاتها عند إعداد البيانات المحاسبية حتى يكون الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات أمراً محققاً للهدف المطلوب ' وتزداد أهمية هذا المعيار إذا ما قل الإعتماد على البيانات إضافية أو تفسير مكملة عند إتخاذ القرارات أى عندما يتوافر "الإستقلال الذاتى للبيانات" .

ورغم أن النظام المحاسبى الموحد لم يورد هذا المعيار بصورة صريحة من ضمن المعايير التى تم إستخدامها فى إعداده فإن روح النظام تدل دلالة

قاطعة على مراعاة هذا المعيار فى إعداده – ويتمثل ذلك فى توحيد الدليل المحاسبى والأسس والمبادئ والقواعد الذى يتم إعداد البيانات وإستخراجها على أساسها ، وإتباع أسس موحدة للتحليل وتصنيف المعاملات الإقتصادية التى تقوم بها مختلف الوحدات الإقتصادية ، ومن هذه الأسس الموحدة تحليل النشاط الإقتصادى الى قطاعات : الأعمال ، الحكومى ، العائلى ، وقطاع العالم الخارجى ، هذا بالإضافة الى إستحداث حسابات وقوائم يتم إعدادها على أساس موحد ومحددة العناصر والتركيبات وهى حـ/ العمليات الجارية وقائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية والموازنة النقدية حتى تسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من الوحدة الإقتصادية وتصعيدها للمستوى القومى .

ويقضى المعيار الثالث وهو البعد عن التحيز أو الإلتزام بالموضوعية بأن البيانات المحاسبية عندما تحوى حقائق ومعلومات يجب أن يتم إعدادها بعيداً عن التحيز الشخصى من جانب معدى هذه البيانات ، كما يقتضى هذا المعيار بعدم التحيز لصالح مجموعة معينة من المستخدمين على حساب المجموعات الأخرى .

ومما لاشك فيه أن النظام المحاسبى الموحد حقق كثيراً من النتائج المستهدفة من هذا المعيار وكان موضوعياً فى عرضه للبيانات المحاسبية فى عدة نواحى نذكر منها تقسيم حسابات الأصول الى مجموعتين الأولى : تمثل التكوين العينى للثروة وهى الأصول الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، وتقابل مفهوم الإستثمار على المستوى القومى ، والثانية : هى أصول تمثل حقوق مالية أو نقدية وتنتمى إقتصادياً الى منطقة يطلق عليها منطقة الإقراض وهى حسابات الإقراض طويلة الأجل والإستثمارات والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك ، كذلك يتم تحليل حسابات الخصوم على أساس إقتصادى موضوعى الى مصادر تمويل داخلى أو ذاتى وتعكس رأس المال والإحتياطيات والمخصصات ثم مصادر تمويل خارجى أو إئتمانى كحسابات القروض طويلة الأجل والبنوك الدائنة هذا بالإضافة الى إستحداث حـ /تكوين سلعى وحسابات تهدف للقياس الموضوعى للقيمة المضافة .

أما المعيار الأخير وهو القابلية للقياس الكمي ويقصد به أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية أكثر فهماً ووضوحاً لبيان العلاقات وإجراء المقارنات حتى يسهل فهمها وإستيعاب معناها فقد جرت العادة على إستخدام الأساس النقدي عند إعداد التقارير المحاسبية ، فلكي يمكن قياس وتجميع كل الأصول المختلفة التي تمتلكها وحدة إقتصادية معينة يقتضي الأمر إستخدام مقياس كمي يقوم أساساً على قياس الخاصية المشتركة بينهم ، والخاصية المشتركة بين كل من الكميات المحاسبية من قيمتها الإقتصادية بالقياس النقدي ولما كان الإلتزام بالقياس النقدي يؤدي في الكثير من الأحيان الى إستبعاد بيانات مفيدة يمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى فإن هذا المعيار قد إمتد بحدود المحاسبة الى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها قياساً كمياً بصرف النظر عن إمكان قياسها نقدياً . (١)

ولقد راعى النظام المحاسبي الموحد تحقيق هذا المعيار من خلال تضمنه لموازنات عينية ومالية ونقدية وإلزام الوحدات بإعدادها وفقاً لنمط موحد .

ثانياً : خصائص الدليل المحاسبي ومستحدثاته :

حتى يحقق النظام المحاسبي الموحد أهدافه على مستوى الوحدة والمستوى القومي كان ولابد أن يتميز بمجموعة من الخصائص ، وأن يشتمل على بعض المستحدثات التي تقرب من وجهة النظر المحاسبية والإدارية والإقتصادية في قياس الإمكانيات المتاحة للوحدات الإقتصادية من ناحية وقياس نتائج أعمال هذه الوحدات من ناحية أخرى ، ونعرض فيما يلي أهم هذه الخصائص والمستحدثات :

---

(١) د. عبد الحي مرعي ، مذكرات في المحاسبة في وحدات القطاع العام في ظل النظام المحاسبي الموحد ، بدار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٧١ ، ص ٢٥ .

١- تحليل الحسابات بالدليل المحاسبى من زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية : (١)

وقد سبق أن أوضحنا أن الدليل المحاسبى إتخذ مدخل تبويب الحسابات من زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية أى الى حسابات ميزانية " أصول وخصوم " وحسابات نتيجة " إستخدامات وموارد " .

ولايتسع المجال هنا لإعادة سرد مفردات الدليل المحاسبى وشرح مكوناته ، وسنقتصر هنا على إيجاز أسس التصنيف العامة للحسابات وتقسيم المعاملات التى تم الإسترشاد بها بصفة ضمنية بصدد وضع الدليل المحاسبى . والهدف من ذلك هو تسهيل تفهم الدليل على القارئ .

أ- فيما يتعلق بالأصول :

يتم تقسيم الأصول فى الدليل المحاسبى بما يتفق وتحقيق الأهداف الآتية:

١- التفرقة بين عناصر الطاقة الإنتاجية القابلة للإستغلال وتلك التى فى دور التهيئة للإستغلال :

فالأصول الثابتة تشتمل عناصر الطاقة الإنتاجية القابلة للإستغلال فى العمليات الإنتاجية ، ومشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الإنتاجية فى دور التهيئة للإستغلال .

٢- قياس حجم الإستثمار القومى :

وتتمثل فى الأصول التى تمثل التكوين العينى للثروة وهى " الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون " ويساعد ذلك فى وضع معايير نمطية لتوزيع الإستثمار على بنود الاصول المختلفة بما يتفق وطبيعة النشاط الإقتصادى ومستلزماته فى الوحدات الإقتصادية والصناعات المختلفة .

---

(١)- المرجع السابق ، ص ٣٧ - ٣٩ .
- د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٣٧ - ٤٠

٣- قياس حجم التحولات الرأسمالية :

وتتمثل فى أصول تعبر عن حقوق مالية أو حقوق نقدية وتنعكس فى الدليل المحاسبى فى " الأقراض طويل الأجل والإستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك " وتنتمى هذه الأصول الى منطقة الأقراض ، فالتغير فى هذه الأصول لايعتبر تغيراً فى حجم الإستثمار على المستوى القومى ، وإنما يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية أى مجرد تحويل لقيم مالية بين الوحدات الإقتصادية المختلفة .

٤- إمكان إحتساب المعاملات الإقتصادية :

كالمعامل الفنى لرأس المال بالنسبة للإنتاج والمعامل الفنى لرأس المال بالنسبة للعمل وتخدم هذه المعاملات فى التخطيط وقياس الكفاية الإنتاجية للوحدات المختلفة فى نفس الصناعة والصناعات الأخرى .

٥- تقسيم الأصول حسب مصدرها :

حيث تم التفرقة بين الأصول المستوردة والأصول المشتراة محلياً وكذلك الأصول المصنعة محلياً .

٦- تسهيل إعداد قائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية :

والتى إستحدثها النظام لخدمة المحاسب القومى من جهة والربط بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة من جهة أخرى .

ب- فيما يتعلق بالخصوم :

أخذ الدليل المحاسبى بالنظرة الإقتصادية للخصوم وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الإقتصادية ، وقد تم تقسيم الخصوم بما يتفق وتحقيق الأهداف التالية :

١- التمييز بين مصادر التمويل المختلفة :

حيث فرق النظام بين مصادر التمويل الداخلى أو الذاتى " والتى تتمثل

فى رأس المال والإحتياطات والمخصصات " ، ومصادر التمويل الخارجى أو الإئتمانى وتشمل هذه المصادر بالدليل باقى مجموعات الخصوم وهى " القروض طويلة الأجل ، والبنوك الدائنة ، والدائنون ، والحسابات الدائنة المختلفة " ، والهدف من ذلك بالطبع تسهيل عملية إعداد قائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية بطريقة تخدم إحتياجات المحاسب القومى .

٢- إبراز دور الدولة فى تمويل نشاط القطاع العام :

حيث أفرد النظام بنداً من بنود الخصوم ليبين قيمة مساهمة الحكومة فى التمويل والتى تلتزم الوحدات الإقتصادية فى العادة بردها للدولة فيما بعد .

٣- تحديد معايير نمطية لعناصر الخصوم المختلفة :

تسهل قياس كفاية الوحدات الإقتصادية المختلفة بالمقارنة بما يمثلها من وحدات أخرى وبمقارنتها بنفس الأنماط فى سنوات سابقة .

ج- فيما يتعلق بالإستخدامات :

إستخدم الدليل المحاسبى إصطلاح " الإستخدامات " بدلاً من إصطلاح " عناصر التكاليف " لكون الأول أكثر شمولاً حيث يشتمل على ستة مجموعات وهى " الأجور ،المستلزمات السلعية ،المستلزمات الخدمية ، المشتريات بغرض البيع ، والمصروفات التحويلية الجارية ، التحويلات الجارية التخصيصية " ، وقد تم تقسيم الإستخدامات الى المجموعات السابقة بما يتفق وتحقيق الأهداف التالية :

١- تخصيص حسابين للإستهلاك الوسيط :

وهما المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية ، فلكى تكون المحاسبة نظاماً للمعلومات الإقتصادية والإدارية معاً فقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين للإستهلاك الوسيط ، المستلزمات السلعية يقصد بها قيمة السلع التى تحصل عليها المنشأة من الغير بقصد إستخدامها فى

العمليات الإنتاجية ولتيسير العمل فى الأقسام والإدارات فى الوحدة الإقتصادية لأداء وظائفها مثل : الخامات ، ووقود وزيوت ، وقوى محركة ، قطع غيار ومهمات ، مواد تعبئة وتغليف ، أدوات كتابية وكتب ، ومياه ، وإنارة .

أما المستلزمات الخدمية فيقصد بها قيمة الخدمات المؤداة بواسطة الغير وتعنى إستفادة المنشأة من إمكانيات الغير فى الحصول على الخدمات التى تفضل الإدارة الحصول عليها من الغير بدلاً من القيام بها داخل المنشأة من خلال إدارات – متخصصة ، ولكن ليس معنى ذلك أن كل ما يؤدى بواسطة الغير من خدمات يعتبر مستلزمات خدمية – كما سيتضح ذلك فيما بعد – فهناك بعض الخدمات قد تعتبر إضافة لإستخدام آخر أو تسوية لمورد معين .

٢- إمكان التمييز بين مكونات الدخل الإجمالى للوحدة الإقتصادية والعناصر التحويلية من هذا الدخل :

حيث فرق النظام بين مستلزمات الإنتاج السلعية والخدمية ، وعوائد عوامل الإنتاج والمصروفات التحويلية الجارية والتحويلات الجارية التخصيصية ، والهدف من ذلك هو ليس فحسب مساعدة المحاسب القومى بل أيضاً تسهيل الربط بين عناصر الإستخدامات فى الوحدة الإقتصادية وأبواب ميزانية الدولة ، خاصة الباب الثانى منها المخصص للمصروفات الجارية .

٣- تم تقسيم المصروفات :

بالدليل الى قسمين : الأول : هو المستلزمات الخدمية باعتبارها تمثل الخدمات المؤداة بواسطة الغير ، والثانى : هو المصروفات التحويلية الجارية بإعتبارها تمثل باقى المصروفات .

٤- إمكان تقسيم المعاملات الإقتصادية طبقاً لموضوعها وطبيعتها :

حيث فرق النظام بين الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الإجتماعية ، فتخدم أرقام الأجور النقدية فى تحديد الدخل الجارى للقطاع

العائلى ، بينما تخدم التأمينات الإجتماعية فى تصوير قيمة مدخرات القطاع الإجبارية ٠

٥- تضمين مجموعة المصروفات التحويلية الجارية على إستخدامات محسوبة :

وهى فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة وفرق تقويم التغير فى كل من مخزون الإنتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع ، وهذه الحسابات لها مقابل فى الموارد ٠

د- فيما يتعلق بالموارد :

تضم الموارد أربعة مجموعات هى : " إيرادات النشاط الجارى ، والإعانات ، وإيرادات الأوراق المالية ، والإيرادات التحويلية " ، وهنا مجموعة خاصة أضيفت بالدليل وهى "أرباح مشروعات التعمير،والإسكان،واستصلاح الأراضى"(١) ، ومما هو جدير بالذكر أن النظام المحاسبى الموحد إستخدم إصطلاح " المواد " بدلاً من إصطلاح " الإيرادات " لكون الأول يتصف بالشمول ٠

وقد تم تقسيم الموارد بما يتفق وتحقيق الأهداف التالية :

١- قياس قيمة الإنتاج الأجمالى للوحدة الإقتصادية :

وذلك بما يتمشى مع التعريف الإقتصادى للإنتاج ، من حيث إعتباره خلقاً وإضافة للقيم الإقتصادية التى كانت موجودة فى بداية فترة زمنية معينة خلال الفترة ، وبحيث يمكن تقييم هذا الإنتاج بسعر السوق ، والهدف الرئيسى من ذلك هو تسهيل مهام المحاسب القومى ٠

---

(١) لما كانت هذه الأرباح هى محور النشاط الجارى بالنسبة لهذا النوع من النشاط فإنها تعتبر حقيقياً من عناصر إيرادات النشاط الجارى ٠

٢- التفرقة بين المواد الناتجة عن النشاط الإنتاجى للوحدة الإقتصادية والنشاط التجارى والموارد الناتجة عن المعاملات التحويلية :

ومن جهة أخرى التفرقة بين إيرادات النشاط الجارى والإيرادات الأخرى حيث تضم الأخيرة إيرادات الأوراق المالية والإيرادات التحويلية .

٣- إشتمل الدليل المحاسبى على مجموعة خاصة بالإعانات :

والتى تمنحها الدولة لبعض الوحدات الإقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الإنتاجى أو لتمكينها من المناقشة الأجنبية .

هذا وستتكفل الأبواب - الثانى والثالث والرابع - بإيضاح كيفية إستخدام الدليل المحاسبى فى مجال التطبيق على الدورة المحاسبية فى وحدات القطاع العام الملزم بتطبيق النظام المحاسبى الموحد .

(٢) إستحدث حسابات لها مقابل للمقارنة وتقييم الأداء :

تعتمد النظم المحاسبية فى إثبات العملية المالية على أساس مبدأ الإستحقاق فى مقابل الإيرادات بالنفقات المحققة لإعداد حسابات ختامية وتصوير مركز مالى بقصد المقارنة وتقييم الأداء لكل وحدة إقتصادية .

ولاتدخل النظم المحاسبية عادة بعض عناصر التكاليف المحتسبة فى السجلات ويقصد بهذه التكاليف " المبالغ المقدرة للإستفادة من خدمات أو منافع لم تترتب على تكبد الوحدة لنفقات فعلية أو الإلتزام " ولابد من حساب قيمة لها حتى تستقيم المقارنة وتقاس التكلفة ، ومن أمثلة ذلك القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة والفوائد على رأس المال المستثمر .

وتعتبر العقارات (الأراضى والمبانى) والمال المستثمر فى كل وحدة إقتصادية عاملين من عوامل الإنتاج التى تسهم بالتعاون مع عاملى العمل والتنظيم فى تحقيق الموارد ، ومن ثم تعتبر الإيجارات والفوائد من عناصر التكاليف المحتسبة التى يجب أخذها فى الحسبان عند تقييم الأداء لنشاط الوحدة الإقتصادية بتحديد المساهمة الفعلية لها فى الدخل القومى ، وتدخل هذه المساهمة فى القيمة المضافة ، وهى تشتمل على الأنصبة القابلة للتوزيع على عوائد عوامل الإنتاج وهى الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح .

لذلك يخصص النظام المحاسبى الموحد حسابين متقابلين ضمن الإستخدامات والموارد بإسم فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ، وذلك بقصد سلامة المقارنة بين الوحدات الإقتصادية بعضها عن بعض من ناحية ، الربط بين نتائج حسابات هذه الوحدات وإحتياجات الحسابات القومية فى تحديد الدخل القومى المتولد من كل وحدة من ناحية أخرى .

هذا وتعتبر واقعة البيع أهم ظاهرة من ظواهر تحقق الإيراد ويتم تقييم المخزون من الإنتاج التام على أساس التكلفة وخاصة فى حالة زيادة سعر البيع عن التكلفة ، وعليه يظهر الربح بعد أن يتم بيع الإنتاج بما فيه المخزون .

ولكن وجهة النظر الإقتصادية تختلف عن ذلك فهى تسعى الى تقييم الإنتاج بسعر السوق لمتابعة الخطط للإنتاج وتحديد التشابك الصناعى بين قطاعات الإقتصاد القومى .

وللتوفيق بين وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية إستحدث النظام المحاسبى الموحد حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون ليظهر جـ / العمليات الجارية فى نهاية السنة " الإنتاج " مقوماً بسعر البيع على أساس أنه يعادل :

xx المبيعات

xx + التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة .

xx + فرق تقويم التنغير فى مخزون الإنتاج التام .

xxx الإنتاج مقوم بسعر البيع .

ولكى لاتؤثر تلك المعالجة على الربح من وجهة النظر المحاسبية يتضمن حسابات المصروفات التحويلية الجارية حساباً مقابلاً لفرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام ، ويسرى ذلك على البضائع بغرض البيع فى الوحدات التجارية .

هذا ويحتاج المخطط القومى لبيانات عن حركة الإنتاج فى الوحدات الإقتصادية مقوماً بأسعار البيع ، والإعتماد على السجلات المخزنية فى توفير البيانات عن قيمة الإنتاج أمر تقابله صعوبات كثيرة حيث أن المبادئ المحاسبية لاتزال متمسكة بتقويم هذا الإنتاج على أساس التكلفة لذلك

إستحدث النظام المحاسبى الموحد أسلوبا للتوفيق بين المحاسبة المالية على مستوى الوحدة من جهة وإحتياجات المحاسب القومى من جهة حيث أبقى النظام المحاسبى التكلفة كأساس لتقويم الإنتاج التام لأغراض المحاسبة المالية على مستوى الوحدة وأدخل النظام حسابين رقابيين متقابلين يثبت فيهما حركة الإنتاج بسعر البيع هما :

* حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع .
* حـ / الإنتاج التام تحت البيع .

والصفة الرئيسية لهذين الحسابين هى طريقة القيد فيهما لاتسمح بوجود رصيد لهما فلا يظهر أثر بالميزانية ،إنما الذى يظهر بخصوص الإنتاج التام آخر السنة فهو رصيد جـ / مخزون إنتاج تام وهو يمثل تكلفة هذا المخزون.

والهدف من إثبات حركة الإنتاج التام بسعر البيع هو خدمة أهداف التخطيط القومى وتحقيق الرقابة المالية على مخزون الإنتاج التام فى أى وقت بأسعار البيع ، كذلك تحقيق الرقابة على أسعار البيع المحدد والتأكد من عدم تغييرها إلا بقرار من الجهة المختصة (١) .

(٣) تقسيم الحقوق والإلتزامات بحسب قطاعات الإقتصاد القومى :

يهتم المحاسب القومى بتصوير جداول التدفقات النقدية التى تهدف الى بيان نمط تمويل الإنتاج والإستثمار ، وكيفية مسايرة النظام النقدى والإئتمانى للهيكل الإنتاجى والتوزيعى فى الإقتصاد القومى ودراسة النمط التمويلى الملائم لتحديد الفترات التى تمر بها المدخرات من القطاعات التى تفيض بها حتى تصل الى القطاعات الأخرى التى تستخدم المدخرات فى تمويل الإستثمار (٢) .

كما تهتم الوحدات الإقتصادية بإعداد موازنات نقدية توضح حاجتها الى مصادر التمويل بإعتبارها الدعامة الرئيسية فى حياة الوحدة الإقتصادية عند وضع خطط الإنتاج والإستثمار وفى تنفيذ هذه الخطط لبيان أثر ذلك على المركز النقدى .

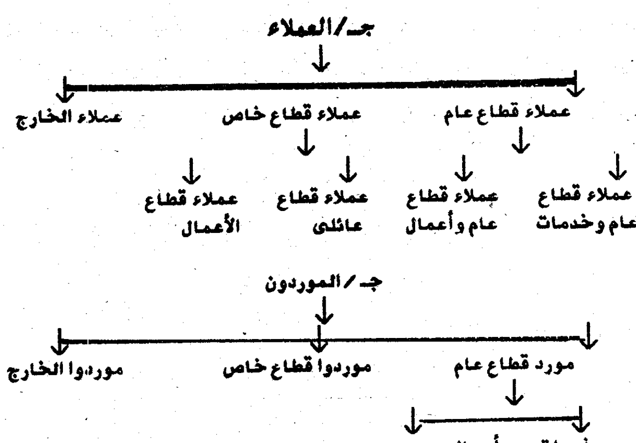
---

(١) د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٢٣٨ .

(٢) د. أحمد حسنى ، نظام تركيب جداول التدفقات المالية وتطبيقه على بيانات ١٩٥٨ فى الإقليم الجنوبى ، مذكرة رقم ٤٣ ، معهد التخطيط القومى ، أبريل ، ١٩٦١ .

يتضح مما تقدم مدى الترابط والتكامل بين جداول التدفقات النقدية على المستوى القومى والموازنة النقدية على مستوى الوحدة ، وعليه كان أمراً طبيعياً أن يكون النظام المحاسبى الموحد مصدراً لتوفير البيانات اللازمة لتحقيق أهداف كلٍ من الموازنة النقدية وجداول التدفقات النقدية على أساس قطاعى تم تقسيم حسابات الحقوق والإلتزامات بالدليل المحاسبى حسب القطاعات الإقتصادية وهى قطاع عام (خدمات ، أعمال) ، وقطاع خاص ، وقطاع العالم الخارجى .

وحتى يتضح ذلك نعطى مثالين لحساب العملاء بإعتباره أحد حسابات حقوق الوحدة وحساب الموردين بإعتباره أحد حسابات الإلتزامات على الوحدة .



(٤) الإستغناء فى بعض الحالات عن فكرة الوحدة القانونية المستقلة كأساس لتحديد نطاق ومفهوم الوحدة المحاسبية:

قد ترغب بعض الشركات فى تحقيق السيطرة على السياسات الإدارية والإقتصادية المتبعة فى إحدى أو مجموعة الشركات الأخرى التى تزاول ذات النشاط ، أو نشاط مرتبطا بنشاط الشركة المسيطرة أو المستثمرة – لذلك لجأت تلك الشركات الى إمتلاك جزء أو كل أسهم رأس مال مثل هذه الشركات الأخرى.

كذلك فقد يكون الهدف من إنشاء الشركات القابضة والتابعة هو دعم النشاط الإقتصادى العام بالدولة أ وذلك كما حدث وتم تطبيقه بموجب قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ والذى بموجبه تم إنشاء ما يسمى بالشركات القابضة والتابعة.

ويعتمد المحاسبون على مفهوم الوحدة القانونية المستقلة The Seperate Legal Entity فى تحديد الوحدة المحاسبية الصحيحة والتى على أساسها يتم إعداد القوائم المالية الدورية للشركة.

وإستثناءا من تطبيق ذلك المفهوم - يواجه المحاسبون حالات يتم فيها الإستغناء عن فكرة الوحدة القانونية المستقلة كأساس لتحديد نطاق ومفهوم الوحدة المحاسبية - ومن بينها تلك التى يواجهها المحاسبون لدى قيامهم بإعداد ما يسمى بالقائمة الموحدة Consolidated Statement، والتى تعرف بأنها قائمة تعكس الموارد أو الأنشطة الموحدة لكل من الشركة القابضة وتوابعها.

وطبقا لأسلوب التقارير أو القوائم الموحدة فإن موارد وأنشطة أكثر من وحدة قانونية مستقلة واحدة يتم دمجها كموارد وأنشطة لوحدة محاسبية واحدة - تسمى الوحدة المحاسبية الموحدة.

فالمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية الموحدة تعبر عن مفهوم الوحدة الإقتصادية The Econmic Entity بشكل واضح مما ينفس الطابع المعروف للوحدة القانونية Legal Entity لمجموعة الشركات القابضة والتابعة . فالغرض من إعداد هذه القوائم هو أنها تعتبر الوسيلة التى عن طريقها يتم عرض المركز المالى ونتائج الأعمال للشركة القابضة وشركاتها التابعة كما لو كانت مجموعة هذه الشركات شركة واحدة يتبعها قسم أو فرع واحد أو مجموعة من كل منها. وقد أكد المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالنشرة رقم (٥١) أن إعداد مثل هذه القوائم يعتبر ضروريا لأغراض إظهار ورقابة المصالح المالية للشركة القابضة لدى شركاتها التابعة . هذا بالإضافة الى ما لهذه القوائم من أهمية فى تحديد العلاقات المتبادلة بين الشركات القابضة والشركات التابعة، وأثر هذه العلاقات على المركز المالى الموحد، وقائمة نتيجة الأعمال الموحدة لشركات المجموعة.

---

(١) د. أحمد فرغلى ، وآخرون مرجع سابق ص ٢٢١ - ٢٢٢.

وجدير بالإشارة أنه عند إعداد القوائم المالية الموحدة - والتى تضم كل من المركز المالى للشركة القابضة والتابعة وكأنها وحدة إقتصادية - فإنه تنتفى صفة الإستثمار بالنسبة للشركة القابضة لدى التابعة - ولابد من إستبعاد هذه الإستثمارات من ميزانية للشركة القابضة مقابل إستبعاد ذات القيمة من رأس مال الشركة التابعة.

ويترتب على مزاولة كل من الشركة القابضة والشركة التابعة نشاط متماثل أو متكامل أن تصبح هناك علاقات متبادلة بين الشركتين ويترتب على مثل تلك العلاقات أن تصبح إحدى هاتين الشركتين مدينة والأخرى دائنة للشركة الأولى - وسواء إتخذت مثل هذه المديونية المتبادلة شكل حسابات المدينين والدائنين أو شكل أوراق قبض وأوراق دفع ، فلابد من إستبعادها من كل ميزانية الشركتين القابضة والتابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة، وذلك بإعتبار أن كل من الشركتين وحدة إقتصادية واحدة.

وتجدر بالإشارة أيضا الى أن تكلفة شراء جزء من أسهم الشركة التابعة عن طريق الشركة القابضة تعتبر بمثابة إستثمارات للشركة القابضة لدى الشركة التابعة - وعلى هذا فإن تلك الإستثمارات تظهر فى ميزانية الشركة القابضة كأصل من الأصول شبه الثابتة - وفى نفس الوقت تعتبر تلك الإستثمارات جزء من رأس مال الشركة التابعة. ولكن لدى إعداد القوائم المالية الموحدة - والتى تضم كل من المركز المالى للشركة القابضة والتابعة وكأنها وحدة إقتصادية - فإنها تنتفى صفة الاستثمار بالنسبة للشركة القابضة لدى التابعة - ولابد من إستبعاد هذه الستثمارات من ميزانية الشركة القابضة مقابل إستبعاد القيمة من رأس مال الشركة التابعة.

وفى حالة بيع الشركة التابعة بضاعة الى الشركة القابضة وتم تسعير هذه البضاعة بسعر البيع أو بيع الشركة القابضة للشركة التابعة هذه البضاعة فإن الجزء من البضاعة الذى يظهر فى ميزانية الشركة المشترية (القابضة أو التابعة) يتم إظهاره فى قائمة المركز المالى الموحد بعد طرح الأرباح التى لم تتحقق عن هذا الجزء ، هذا مع الأخذ فى الحسبان نسبة السيطرة

ومن المعروف أنه إذا كانت نسبة سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة ١٠٠٪ نفس هذه الحالة لا يشاركها مساهمون خارجيون فى رأس مال الشركة التابعة – ويستبعد رأس المال المستثمر للشركة التابعة بالكامل لدى إعداد قائمة المركز المالى الموحد · ويقصد برأس مال الشركة التابعة المستثمر – رأس مال الأسهم والإحتياطيات والأرباح غير الموزعة الظاهرة فى تاريخ السيطرة أما إذا كانت نسبة السيطرة أقل من ١٠٠٪ ، ففى هذه الحالة يظهر نصيب المساهمين الخارجية من غير الشركة القابضة فى جانب الخصوم بقائمة المركز المالى الموحد.

وبصدد الحديث عن تاريخ السيطرة Date of Acquisition والذى يقصد به تاريخ شراء الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة · فإذا كان تاريخ السيطرة هو تاريخ نهاية السنة المالية للشركة التابعة ففى هذه الحالة يتم إعتبار جميع الأرباح غير الموزعة بالشركة التابعة جزءا من رأس المال ويدخل فى الحسبان عند تحديد نصيب الشركة القابضة فى رأس مال التابعة.

أما إذا كان تاريخ السيطرة سابقا على تاريخ إعداد ميزانية الشركة التابعة ففى هذه الحالة يعتبر الجزء من الأرباح الذى تحقق فى الفترة ما قبل تاريخ السيطرة جزء من رأس مال الشركة التابعة · أما الجزء من الأرباح الذى تحقق بعد هذا التاريخ فيعتبر أرباحا إيرادية عادية تظهر فى حسابات النتيجة للشركة القابضة (١)

المقصود بنسبة السيطرة نسبة ملكية الشركة القابضة فى أسهم الشركة التابعة ·· وتستخرج هذه النسبة على أساس عدد الأسهم المملوكة للشركة القابضة لدى الشركة التابعة من الأسهم العادية منسوبا الى عدد الأسهم العادية لرأس مال الشركة التابعة – ولا يدخل فى حساب تلك النسبة أى من الأسهم الممتازة ، حيث أن جملة الأسهم العادية هم الذين لهم حق حضور الجمعية للمساهمين، والمشاركة فى المنافسة فى جلساتها، ولا تتحقق سيطرة الشركة القابضة على التابعة إلا إذا تملكت ٥٠٪ فأكثر من أسهم الشركة التابعة حتى مكنها ضمان عدد الأحداث المطلوبة لإنتخاب ما يرونها من أعضاء مجلس الإدارة.

---

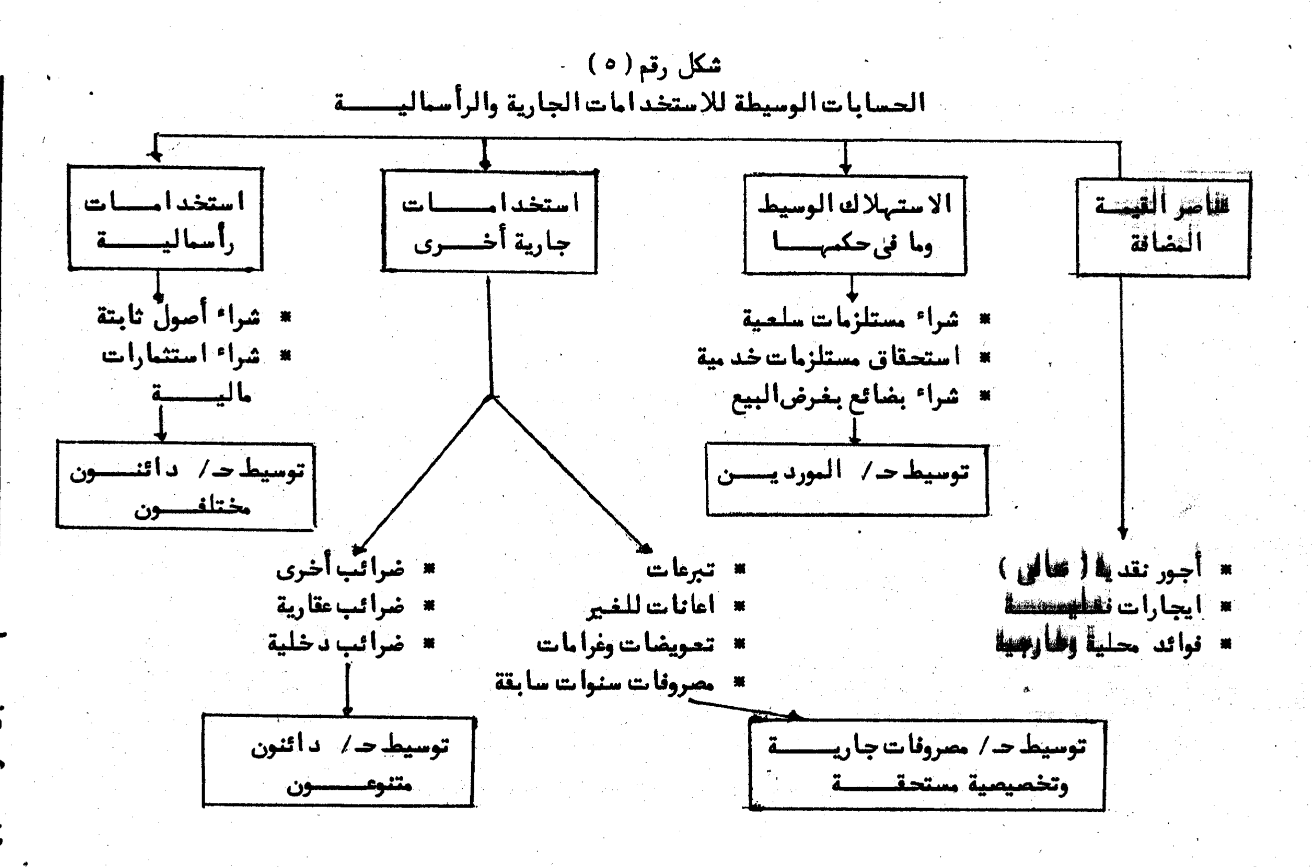
(١) المرجع السابق ، ص٢٢٤.

(٥) توسيط حسابات محددة للاستخدامات الجارية والرأسمالية سواء كانت آجلة أو مستحقة

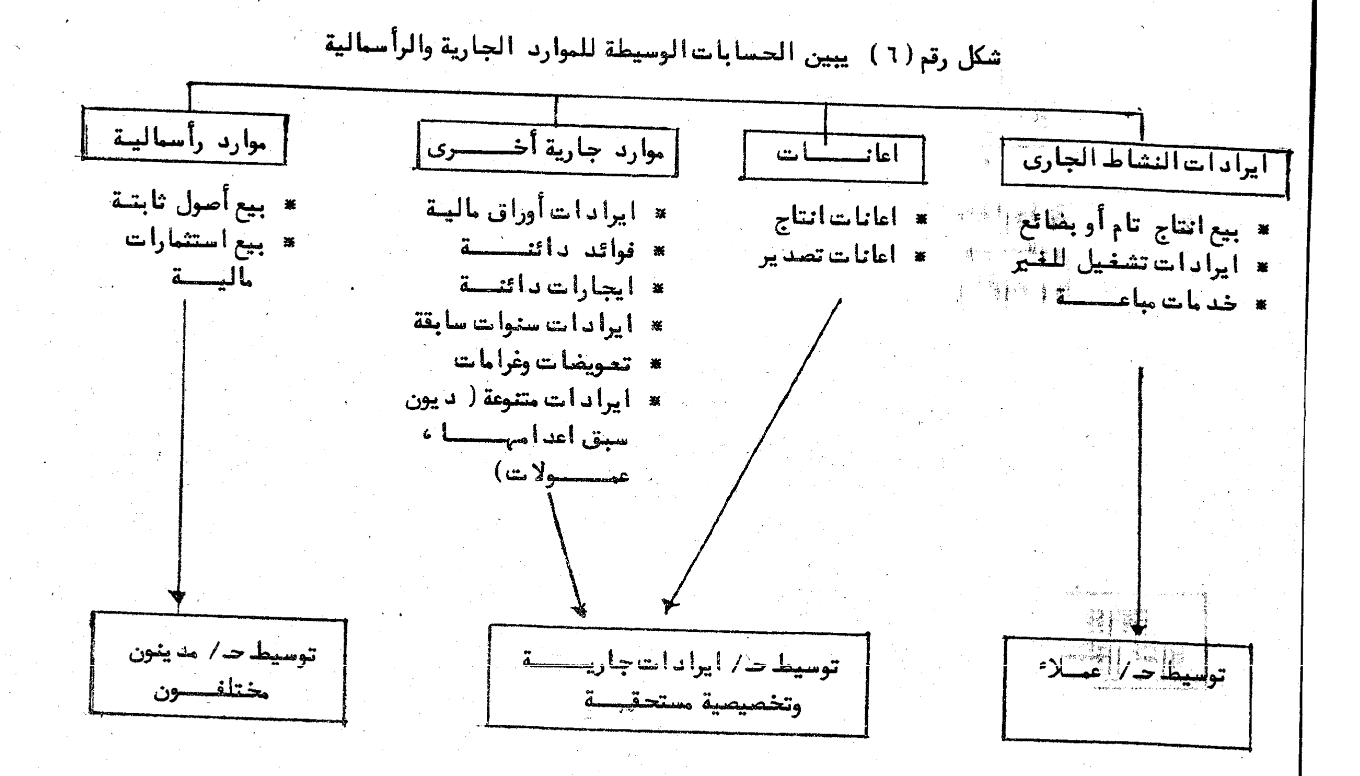
تمر العمليات المالية فى مراحل متعددة تبدأ بالاتفاق والارتباط ثم التسليم والتنفيذ ثم السداد والتحصيل ، وتختلف أسس المحاسبة عليها من ناحية الواقعة المحددة لموارد الوحدة الاقتصادية واستخداماتها وموطن اختلاف هذه الأسس يدور حول اختيار مرحلة معينة من مراحل العمليات المالية كواقعة منشئة للموارد أو الاستخدامات، والأسس المستخدمة فى ذلك هى الأساس النقدى المعدل وأساس الاستحقاق . وقد قام النظام المحاسبى الموحد بتعميم أساس الاستحقاق لأغراض اعداد الموازنة النقدية لفترة طويلة منذ بداية تطبيق النظام ، الا أنه فى ظل قانون قطاع الأعمال العام رقم (٢٠٣) سنة ١٩٩١ ألغى هذا التعميم اذا كانت العمليات تتم نقدا ، أما اذا كانت العمليات آجلة أو مستحقة فيتم توسيط حسابات محددة خاصة فيما يتعلق بالاستخدامات الجارية والرأسمالية وكذلك الموارد الجارية والرأسمالية – كما يتضح ذلك بالشكلين رقم (٥) ،(٦).

شكل رقم (٥)

الحسابات الوسيطة للاستخدامات الجارية والرأسمالية



شكل رقم (٦) يبين الحسابات الوسيطة للموارد الجارية والرأسمالية



الفصل الرابع

الخطوط الرئيسية للمجموعة الدفترية
فى ظل النظام المحاسبى .

لم يتضمن النظام المحاسبى الموحد مجموعة دفترية كاملة تلتزم بها الوحدات الإقتصادية وذلك لإستحالة وضع مجموعة تستخدم فى جميع الوحدات الإقتصادية المختلفة بسبب إختلاف حجمها وطبيعة عملياتها ، كما أن النظام قد تضمن بعض حسابات ذات طبيعة خاصة تستخدم فى وحدات معينة دون – الوحدات الأخرى – .

ولهذا جاء النظام متسماً بالمرونة فلم يورد سوى بعض السجلات ذات الطابع الخاص ، على أن هذه السجلات قد وردت بالنظام على سبيل الإسترشاد دون إلزام الوحدات الإقتصادية بها (١) .

وعلى ضوء ماتقدم فإن تصميم المجموعة الدفترية من يوميات ودفاتر أستاذ يترك لإجتهاد الوحدات الإقتصادية بحيث تصمم كل وحدة الدفاتر والمستندات التى تلائم ظروفها وطبيعة نشاطها ، على أن تفى البيانات والتحليلات الواردة بهذه المجموعة الدفترية بما يتطلبه النظام المحاسبى الموحد من بيانات وإحصاءات سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومى (٢) .

وقد رأى الباحث – فى الباب الثانى والثالث – أن يبين بعض هذه الدفاتر لتكون مرشداً للوحدات الإقتصادية ، وهذه الدفاتر قابلة للتعديل بما تراه الوحدات مناسباً لتحقيق هدفها من إثبات العمليات المالية الخاصة بها فى السجلات .

والهدف من هذا الفصل هو تناول الخطوط الرئيسية للمجموعة الدفترية فى ظل النظام المحاسبى الموحد (اليوميات – دفاتر الأستاذ) .

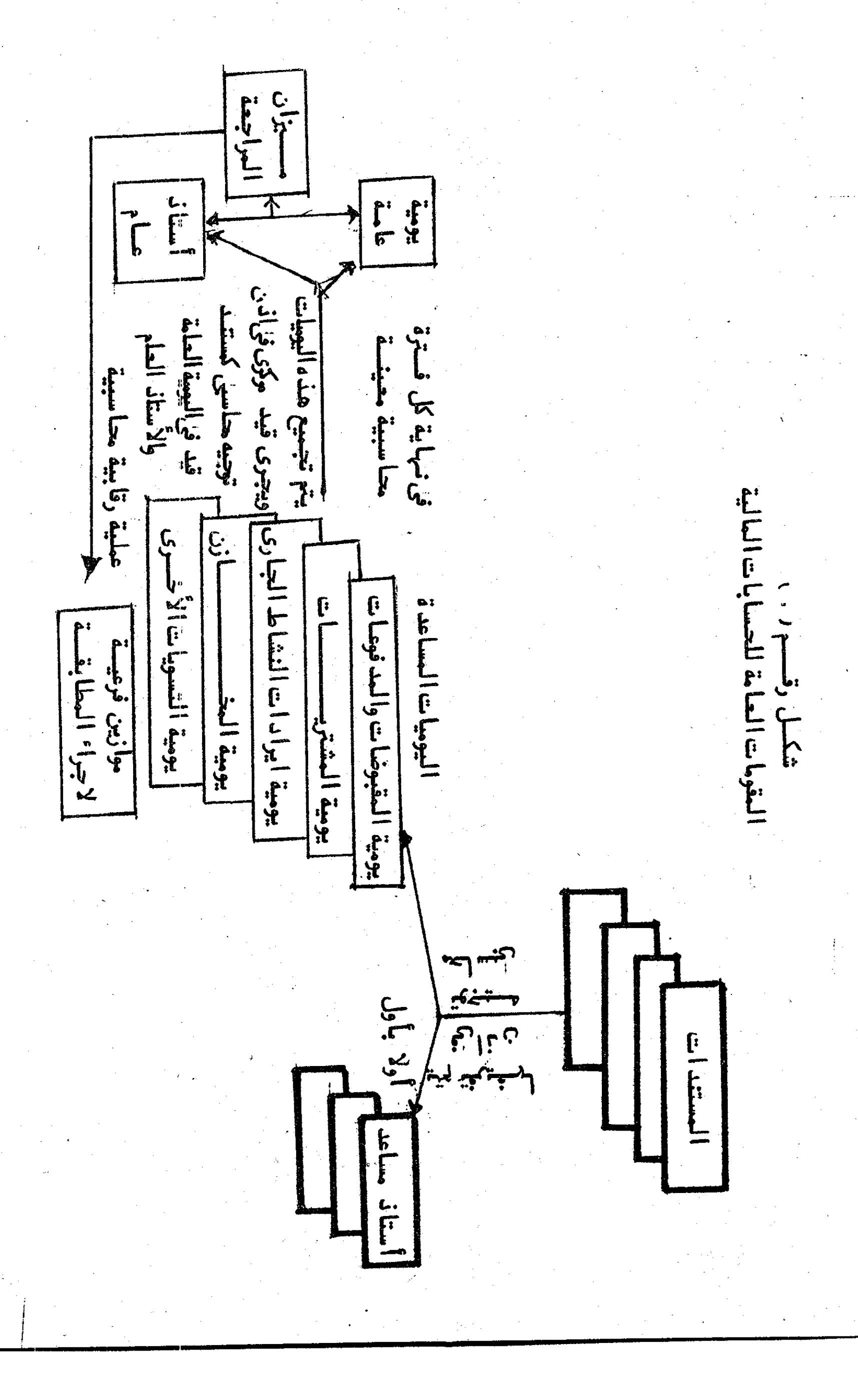
والشكل التالى رقم (٧) يوضح المقومات العامة للحسابات المالية(٣) .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الثانى ، ملحق ٤ ، ص ١٨٢ .

(٢) د. خيرت ضيف ، ونكرت فى النظام المحاسبى الموحد ، الكتاب الأول ، بدار الجامعات المصرية ، ١٩٦٨ ، ص ١٥٩ .

(٣) د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، مع التصرف ، ص ٦٦ .



شكل رقم (١)
المقومات العامة للحسابات المالية

ونعرض مما يلى شرح مختصر لكل من اليوميات المساعدة والأستاذ المساعد واليومية العامة والأستاذ العام(١)

أولاً : اليوميات :

وتنقسم الى يوميات مساعدة ويومية عامة ، واليومية المساعدة هى يومية نوعية تخصص لإثبات نوع معين من العمليات ، وفى نهاية كل فترة محاسبية متفق عليها يتم تجميع هذه اليوميات ، وإثباتها فى اليومية العامة .

وكما هو واضح من الشكل السابق توجد اليوميات المساعدة الآتية :

١- يومية المقبوضات والمدفوعات .

٢- يومية المشتريات .

٣- يومية إيرادات النشاط الجارى .

٤- يومية صادر المخازن .

٥- يومية التسويات الأخرى .

وفيما يلى لمحة سريعة لأوجه إستخدام كل يومية من اليوميات السابق بيانها:

١- يومية المقبوضات والمدفوعات :

تخصص هذه اليومية لقيد المعاملات النقدية الخاصة بمتحصلات الوحدة الإقتصادية ومدفوعاتها ، ويقيد فى هذه اليومية كل عناصر المتحصلات النقدية مقسمة على حسب مصدرها ، وكذلك كل عناصر المدفوعات النقدية مقسمة على حسب أوجه التصرف فيها كلما إقتضت طبيعة النشاط وحجم العمليات كذلك .

ويمكن جمع المتحصلات والمدفوعات فى يومية واحد يخصص أحد جانبيها لحسابات المقبوضات المدينة والدائنة والجانب الآخر لحسابات المدفوعات الدائنة والمدينة ، كما يمكن تخصيص دفتر يومية مساعدة مستقلة لكل من المقبوضات والمدفوعات .

(١) د سمير أبو الفتوح صالح ، ص ٧٣-٧٨ .

وبالنسبة للمدفوعات الضئيلة القيمة فتثبت فى يومية السلفة المستديمة وعند إستعاضة السلف تعالج المدفوعات محاسبياً ، كما لو تم دفعها جميعاً عن طريق البنك ، لذلك لايستخرج من يومية السلفة المستديمة قيد دورى لإثباته فى اليومية العامة كما هو الحال بالنسبة لليوميات الأخرى ، وإنما تعتبر كإذن توجيه يرفق بإذن إستعاضة السلفة ويثبت فى يومية المدفوعات فى تاريخ إستعاضة السلفة .

٢- يومية المشتريات :

ويثبت فى هذه اليومية المعاملات المتعلقة بمجموعة المستلزمات السلعية التى تودع بالمخازن ، كما يثبت فيها المشتريات بغرض البيع ولايثبت فيها مشترايت الأصول الثابتة ، وتثبت هذه المعاملات سواء تمت بالنقد أو بالأجل سواء تم شراؤها من السوق المحلية أو الخارجية .

٣- يومية إيرادات النشاط الجارى :

ويثبت فى هذه اليومية إستحقاق مبيعات الإنتاج التام وبضائع بغرض البيع وإيرادات التشغيل للغير ، والخدمات المباعة ، وقد إقتضى النظام أن تقوم الوحدات الإقتصادية الملزمة بتطبيقه بتحليل مبيعاتها على حسب نوع العميل وكذلك على حسب الأصناف أو الأقسام هذا بالإضافة الى تحليل إجمالى المبيعات الى مكوناتها فى مبيعات صافية ، ومردودات ، ومرتجعات وخصم مسموح به ، ومصاريف نقل .

٤- يومية صادر المخازن :

تستخدم هذه اليوميات عادة فى الوحدات الإقتصادية التى تزاول نشاط صناعى ويثبت فيها ما يتم صرفه من مخازن الوحدة من مستلزمات سلعية لازمة للنشاط.

٥- يومية التسويات الأخرى :

وتعتبر هذه اليومية بمثابة يومية مساعدة للقيود المتنوعة ، ويقيد فى هذه اليومية قيود التسويات المتعلقة بإستحقاق الإستخدامات ، وكذلك كل

القيود التى لاتدخل فى نطاق أحد اليوميات المساعدة الأخرى أو اليومية العامة ·

وفيما يلى بعض العمليات التى يمكن إثباتها فى يومية التسويات :

* قيود إستحقاق الأجور ، وقيود إستحقاق المستلزمات المشتراة للإستهلاك المباشر ، وليس بقصد التخزين وقيود إستحقاق المصروفات التحويلية الجارية والتويلات الجارية التخصيصية ·
* قيود إثبات المعاملات المتعلقة ببيع وشراء الأصول الثابتة والتكوين السلعى والإنفاق الإستثمارى ·
* القيود المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء بضائع
* قيود إثبات المعاملات المتعلقة بالإستثمارات المالية ·
* قيود إثبات المعاملات المتعلقة بإستحقاق الإيرادات الأخرى فيما عدا مبيعات السلع والخدمات ·
* قيود المعاملات المتعلقة بأوراق القبض والدفع ، إن لم يتم تخصيص يومية مساعدة لذلك ·
* أى قيود أخرى لاتدخل فى نطاق اليومية العامة أو يومية مساعدة أخرى ·

وفى نهاية كل فترة دورية يثبت مجموع كل يومية مساعدة فى اليومية العامة ، والترحيل الى الإستاذ العام ·

ثانياً : دفاتر الأستاذ :

وتنقسم الى دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد ، والأول هو وعاء الحسابات العامة ، ويرى أحد الكتاب (١) أن إقتصار هذا الدفتر على هذه الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى يعقد المجموعة الدفترية ، لذلك إقترح الكاتب السابق أن يمسك دفتر الأستاذ العام ليضم حسابات عامة المفهوم الإعتبارى ·

والثانى وهو دفتر الأستاذ المساعد ، ويجب أن يمسك عدد من دفاتر الأستاذ المساعد بقدر الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام ·

هذا ويتعين إمساك مجموعة من دفاتر الأستاذ المساعدة للأسباب التالية :

---

(١) يمكن التوسع فى ذلك بالإطلاع على بحث منشور :
للدكتور / على محروس شادى ، المؤتمر العلمى الثانى لتقييم تجربة النظام المحاسبى الموحد ، مرجع سابق ، ص ٢٢ ·

* بالنسبة لحسابات الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، وحسابات النتيجة يستلزم الأمر تحليلها الى المستوى الوارد بالدليل المحاسبى .
* بالنسبة لحسابات المخازن يستدعى الأمر إستخراج الأرصدة على مستوى كل صنف فى كل مخزن .
* بالنسبة لحسابات الحقوق والإلتزامات تستدعى إجراءات التحصيل والسداد إمساك حساب على مستوى كل شخص طبيعى أو معنوى .

وبهذا العرض السريع للمقومات العامة للحسابات المالية ، يكون هدفنا فى الأبواب التالية ، هو المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأصول والخصوم والإستخدامات والموارد مع بيان كيفية إستخدام بعض اليوميات المساعدة على سبيل الإسترشاد ، وأخيراً نعرض الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة والتقليدية .

الباب الثانى

إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بحسابات الميزانية

يتضمن هذا الباب مايلى :

تمهيد :

الفصل الأول : حسابات الأصول

الفصل الثانى : حسابات الخصوم

تمهيد :

سبق لنا الإشارة الى أن النظام المحاسبى الموحد قد صنف الحسابات تبعاً لإرتباطها بالحسابات والقوائم الختامية فى مجموعتين :

- **حسابات الميزانية .**
- **حسابات النتيجة .**

وتتضمن المجموعة الأولى : (حسابات الأصول ، وحسابات الخصوم) أما المجموعة الثانية فتشمل (حسابات الإستخدامات ، والموارد) ونتناول فى هذا الباب إثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بكل من (الأصول والخصوم) أما إثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بالإستخدامات والموارد فستكون محل الدراسة فى الباب التالى .

وقد قسم النظام المحاسبى الموحد الأصول والخصوم على أساس المدلول الأقتصادى لكل مجموعة من ناحية ، وعلى أساس إمكانية الربط بين حسابات الميزانية والمجموعات الواردة بقائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية من ناحية أخرى ، وذلك كما سبق البيان فى الباب الأول .

وسوف تكون خطة الدراسة فى هذا الباب على النحو التالى :

الفصل الأول : حسابات الأصول .

الفصل الثانى : حسابات الخصوم .

الفصل الأول

حسابات الأصول

مقدمة :

يختلف التبويب المحاسبى التقليدى للأصول (أصول ثابتة وأصول متداولة) عن التبويب المحاسبى للأصول الواردة بالدليل المحاسبى ، حيث وضع الأصول فى مجموعات هى الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون والإقراض طويل الأجل والإستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك ، وتمثل المجموعات الثلاث الأولى جزءاً من رأس المال مجتمع حيث تقابل مفهوم الإستثمار على المستوى القومى ، وتمثل باقى مجموعات الأصول الحقوق المالية للوحدة الإقتصادية قبل الغير .

والغرض من هذا الفصل شرح هذه الأصول من حيث طبيعتها وتبويبها والتوجيه المحاسبى طبقاً لمقتضيات النظام المحاسبى الموحد ، وذلك فى ثلاث مباحث .

المبحث الأول : الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ .
المبحث الثانى : المخزون .
المبحث الثالث : الأصول الأخرى .

المبحث الأول

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ .

تحصل الوحدة الإقتصادية عادة على الأصول الثابتة لتكوين طاقاتها الإنتاجية ، وما يستلزمه هذا التكوين من بعض عناصر الأصول الثابتة كالأراضي والمباني والمرافق ووسائل النقل والانتقال وغير ذلك .

وقد عرف النظام المحاسبي الموحد الأصول الثابتة ، بأنها عبارة عن "ممتلكات منقولة أو غير منقولة ، ملموسة أو غير ملموسة ، مقتناة أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحويل ، بل لإستعمالها طوال فترة وجودها كطاقة إنتاجية أو لتهيئة هذه الطاقة للإستغلال ."

ويتم إقتناء الطاقة الإنتاجية للوحدة الإقتصادية على مرحلتين إحداهما الشراء والتهيئة للإستعمال ، والأخرى إستغلال الطاقة ، لذلك فقد خصص النظام المحاسبي الموحد حساب للتكوين السلعي لكي يحصر تكلفة عناصر الطاقة الإنتاجية التي لم تتكامل ، أو تتهيأ بعد للإستغلال ، أما حساب الأصول الثابتة فتعبر عن الأصول الثابتة العاملة .

ولقد وضع النظام المحاسبي الموحد عدة أسس وقواعد ترتبط بمعالجة وتبويب وتقويم عناصر الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وكيفية معالجتها محاسبياً نلخصها فيمايلي :

أولاً : تبويب الأصول الثابتة :

ينحصر تبويب عناصر مجموعتي الأصول الثابتة ، حسبما ورد بالنظام في حسابي الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ (إنفاق إستثماري وتكوين سلعي) فيما يلي :

إسم الحساب	حـ/ ١١ حـ/ الأصول الثابتة	حـ/ ١٢/ التكوين السلعى
حـ/ أراضى	١١١	١٢١١
حـ/ مبانى وإنشاءات ومرافق	١١٢	١٢١٢
حـ/ آلات ومعدات	١١٣	١٢١٣
حـ/ وسائل نقل وإنتقال	١١٤	١٢١٤
حـ/ عدد وأدوات	١١٥	١٢١٥
حـ/ أثاث ومعدات مكاتب	١١٦	١٢١٦
حـ/ ثروة حيوانية	١١٧	١٢١٧
حـ/ نفقات إيرادية مؤجلة	١١٨	١٢١٨

وقد قسم كل أصل من هذه الأصول تقسيماً يوضح الغرض من إستخدام الأصل أو نوعه ثم تقسيماً يفصل عناصر تكلفة الحصول عليه ' وبالنسبة للأصول التى تحصل عليها الوحدة عادة من الخارج - فقد أضيف تقسيم يوضح ما إذا كان مصدر شراء هذه الأصول من السوق المحلية أو السوق الخارجية.

فمثلاً قسم حساب الالات والمعدات الى آلات نشاط إنتاجى ' والى آلات نشاط خدمات ومرافق ' ثم قسم كل نوع الى محلى ومستورد ' والمستوى الأخير يفصل عناصر تكلفة الحصول على هذه الآلات فيما بين : "ثمن الشراء (فوب) ورسوم جمركية ' تكاليف أخرى ".

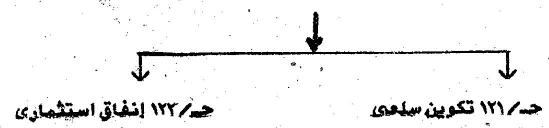
▢ هـ/ ١٢ المشروعات تحت التنفيذ :

خصص النظام المحاسبى الموحد حساب عام لمشروعات تحت التنفيذ بقصد حصر ومتابعة ما يسند للوحدة الإقتصادية من مشروعات الخطة الإقتصادية فى مجال الإستثمار ' وتأخذ عادة مشروعات الخطة الإقتصادية صورة أو أكثر من الصور الثلاث التالية :

× مشروعات جديدة . × إستكمال أو توسعات .

× إحلال وتجديد .

ويمثل حـ/ مشروعات تحت التنفيذ بصفة عامة تكاليف الطاقة (الأصول الثابتة) فى دور الإعداد والتكوين ، وينقسم الى حسابين مساعدين هما :



حـ/١٢١ تكوين سلعى	حـ/١٢٢ إنفاق استثمارى
ويهدف هذا الحساب الى حصر تكلفة عناصر الطاقة الإنتاجية من السلع التى ترد الى الوحدة الإقتصادية أو يتم تشغيلها داخليا فى هيئة اصول ثابتة ولكن لم يتم تهيئة هذه الأصول للإنتاج أو الإستعمال ، ويبوب هذا الحساب تفصيلاً على النحو الذى أشرنا اليه فيما تقدم	يحمل هذا الحساب بتكلفة ما أستثمر فى المشروعات دون أن يرد مقابله سلع أو مشغولات ، وينقسم هذا الحساب الى حسابين فرعيين هما : حـ/١٢٢١ دفعات مقدمة ، حـ/١٢٢٢ إعتمادات مستندات لشراء أصول ثابتة

ثانياً : القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة :

(١) توحيد مكونات تكلفة الأصول الثابتة :

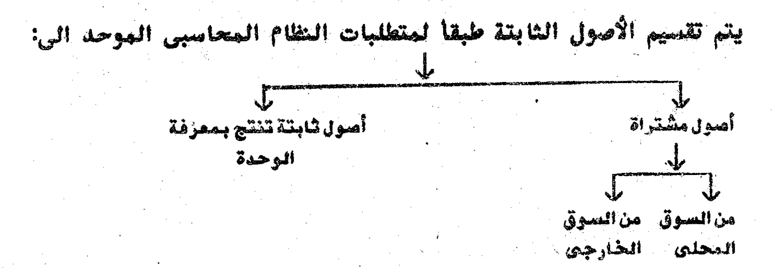
حدد النظام المحاسبى الموحد تكلفة الأصل بحيث تشتمل على ثلاث عناصر رئيسية وهى :

أ- تكلفة شراء الأصل محليا ، أو تكلفة شرائه من الخارج ، (فوب أو سيف) حسب التعاقد .

ب- مصروفات الإقتناء ومصروفات التركيب المتمثلة فى أجور المهندسين والعمال وأتعاب الخبراء وغيرها ٠
ج- قيمة القواعد التى يثبت عليها الأصل والإنشاءات اللازمة لتركيبه ٠
د- صافى تكاليف تجارب بدء التشغيل وذلك الى أن يتم انتظام الانتاج والتشغيل ، وكذا تكاليف الابحاث والدراسات والتدريب والخبراء والبعثات الداخلية والخارجية وتكاليف الحصول على المستندات الفنية اللازمة للنشاط الانتاجى كالتصميمات الهندسية ومادفع مقابل سر الصناعة والاشراف على التنفيذ والفوائد التى تتحملها الوحدة حتى تاريخ بدء التشغيل ٠
هـ- الفروق الناتجة عن تعديل تكلفة المكون الأجنبى طبقا لقرار رئيس الجهاز رقم (٤١٧) لسنة ١٩٨٦٠

(٢) تحديد مصادر الحصول على الأصول الثابتة :

يتم تقسيم الأصول الثابتة طبقاً لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد الى:



ولايعنى قيمة الأصول المستوردة من الخارج ما يعادل النقد الأجنبى المحول للشراء فقط ، ولكن تشتمل هذه القيمة على تكلفة الأصل كاملة تدخل فيها عناصر المصروفات الرأسمالية كالشحن ، والنقل ، والرسوم الجمركية ، وغير ذلك من المصروفات التى تدفع بالعملة المحلية ٠

ويهدف هذا التحديد أساسا الى توفير بيانات تساعد فى تحديد مدى إعتماد الإقتصاد القومى على إقتصاديات العالم الخارجى فى الحصول على التكوين الرأسمالى فى الوحدات الإقتصادية ٠

وفى هذا المجال لاتعتبر جنسية الأصل معياراً للتفرقة بين الأصول المشتراة من السوق المحلية والمستوردة ، فإذا إشترت الوحدة أصلاً سبق إستيراده بواسطة وحدة أخرى فإنه يعتبر بالنسبة لها أصلاً مشترى من السوق المحلى ·

وقد تحصل بعض الوحدات على أصول ثابته من معارض تقيمها الدول الأجنبية فى البلاد - وفى هذه الحالة تعتبر الأصول - حتى ولو تم سداد قيمتها بالعملة المحلية مستورد وعادة تلتزم الوحدة فى هذه الحالة بإتخاذ إجراءات الإستيراد وسداد الرسوم الجمركية ويسرى على مثل هذه الأصول نفس مبدأ فصل الرسوم الجمركية فى بند مستقل وتحديد قيمتها على أساس القيمة (فوب) ويلزم تقدير مصروفات الشحن والنقل والتأمين الخارجى والداخلى ·

وبخصوص الأصول الثابتة التى تنتج بمعرفة الوحدة فإن تعريف النظام المحاسبى الموحد للأصول الثابتة يبين أنها تشتمل على أصول تنتج بمعرفة الوحدة وتكون هذه الأصول مقتناة عن طريق :

* أصول ثابتة من إنتاج الوحدة ، ومن هذه الأصول الثابتة السيارات التى تستخدمها شركة النصر للسيارات من إنتاجها ·
* مشغولات داخلية تقوم الوحدة بإنتاجها وذلك كإنشاء المبانى أو تركيب الالات أو تصنيع الأثاث وما شاكل ذلك ، ويتم هذا الإنتاج داخل مراكز الإنتاج أو مراكز خدمات الإنتاج أو مراكز العمليات الرأسمالية ·

وتعتبر الأصول التى تنتج بمعرفة الوحدة الإقتصادية عن أحد الطريقتين أو هما معاً من قبيل الأصول من السوق المحلى ·

(٣) التمييز بين الأصول المشتراة جديدة وقديمة :

يتطلب النظام المحاسبى الموحد التمييز بين الأصول المشتراة جديدة وتلك الأصول التى تشترى قديمة أو مستعملة ·

فمن المعروف أن كلا النوعين يعتبران أصولاً ثابتة على مستوى الوحدة الإقتصادية - إلا أن متطلبات المحاسب القومى الذى يتميز بنظرة

شاملة على الوحدات الإقتصادية ككل - ينظر الى القيمة المدفوعة فى شراء الأصول القديمة على أساس نقل قيم مالية من جهة الى أخرى لايتبعه زيادة فى رأس المال القومى ، ومن ثم فالمحاسب القومى يعتبر قيمة الأصول المشتراة قديمة من قبيل التحويلات الرأسمالية فلا تدخل فى الإستخدامات الإستثمارية .

أما إذا كانت الأصول القديمة مشتراة من الخارج فتعتبر فى حكم الجديدة ،اى تدخل ضمن الإستخدامات الإستثمارية لأنها تعتبر إضافة الى أصول المجتمع والى طاقاته المادية .

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين لإثبات الإلتزام الناشئ على الوحدة من شراء كل نوع على حدة فافرد " حـ/ دائنوا شراء أصول ثابتة جديدة ٢٧٢١ " ، " حـ/ دائنوا شراء أصول ثابتة قائمة (قديمة) ٢٧٢٢ " ، ويلاحظ أن سداد هذه الإلتزامات يتم عن طريق حـ/ بنك حساب جارى - تمويل النشاط الإستثمارى .

وعن التمييز بين الأصول الجديدة والقديمة ، يجب ملاحظة أن تكلفة الأراضى المشتراة تتكون من عنصرين الأول : وهو ثمن شراء الأرض ويعتبر هذا العنصر تحويلاً رأسمالياً ومن ثم يعالج كأصول مشتراة قائمة (قديمة) ، والثانى : وهو مصروفات التهيئة للإستخدام وهذا العنصر يعتبر إضافة لرأس المال القومى ، ومن ثم يعالج محاسبياً كأصول مشتراة جديدة .

(٤) إعتبار النفقات الإيرادية المؤجلة من الأصول الثابتة :

- مفهوم النفقات الايرادية المؤجلة :

هى النفقات ذات الطبيعة الايرادية ولكن يستفيد من خدماتها أكثر من سنة مالية . وقد أعتبرها النظام المحاسبى فى حكم الأصول الثابته ومن ثم تخضع لقاعدة الاهلاك تحقيقا للمقابلة السليمة بين الاستخدامات والموارد .

- مكونات النفقات الايرادية المؤجلة :

اذا كان هناك اتفاق على مفهوم النفقات الايرادية الا أن الرأى

يختلف بخصوص مكوناتها وفى البداية حدد النظام هذه المكونات فى حسابات "مصروفات التأسيس " ، "تجارب بدء التشغيل " ، "أبحاث" ، "مستندات فنية" "فوائد سابقة على بدء التشغيل" ، "حملة اعلانية". الا أن هذه المكونات قد لحقها تعديلات بمقتضى قرارات معينه من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات ٠

وترتكز هذه القرارات على سمة رئيسية وهى استبعاد جميع بنود النفقات المرتبطة بتكوين الأصول الثابته من مكونات حساب النفقات الايرادية المؤجلة مع اعتبارها جزء من تكاليف الأصول الثابته ارتكازا على الرأى الذى يقضى باعتبار حساب الأصل الثابت بؤرة تكلفة يتم تحميله بجميع التكاليف المرتبطة باقتنائه واعداده لحين البدء فى استخدامها ٠ وطبقا لذلك تم استبعاد حسابات "تجارب بدء التشغيل" "أبحاث" "مستندات فنية" "فوائد سابقة على بدء التشغيل" من مكونات النفقات الايرادية المؤجلة ٠

(٥) توسيط هـ/ مشروعات تحت التنفيذ :

يمر الأصل الثابت بالمراحل الآتية :

أ- مرحلة التعاقد :

وقد يصاحب هذه المرحلة دفع مبلغ مقدم أو فتح إعتماد مستندى فى حالة الإستيراد وتقييد هذه المبالغ على حساب إنفاق إستثمارى هـ/ ١٢٢

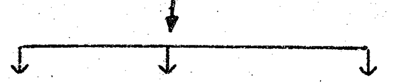
ب- مرحلة إستلام الأصل : عندما يصل الأصل للوحدة الإقتصادية تقيد تكلفته على حساب تكوين سلعى هـ/ ١٢١ مع إقفال حـ/ إنفاق إستثمارى ، وتحمل تكاليف إعداد الأصل على الحساب الأول ٠

ج- مرحلة إستخدام الأصل : عند البدء فى إستخدام الأصل تحمل تكلفته على حساب الأصل المعين مع إقفال حـ/ تكوين سلعى ٠

ثالثاً : معالجة العمليات المالية المتعلقة بالأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ:

تحصل الوحدة عادة على الأصول الثابتة لتكوين طاقاتها الإنتاجية ، ويتطلب النظام المحاسبى ضرورة توسيط حـ/ مشروعات تحت التنفيذ بقصد حصر تكلفة مشروعات الخطة بصورها المختلفة .

وتمر الطاقة الإنتاجية بعناصرها المختلفة أراضى ، مبانى ، آلات ... الخ بعدة مراحل تتلخص فى :



التكوين «الإستحواذ»   الإستخدام   الإستبعاد

وعلى الوحدات الإقتصادية إثبات العمليات المالية التى تعبر عن هذه الأطوار .

(١) مرحلة تكوين الطاقة الإنتاجية أو الإستحواذ عليها :

تقوم الوحدة بتكوين عناصر الطاقة الإنتاجية بمختلف عناصرها من أصول ثابتة عن طريق أربع مصادر هى :

- الشراء من السوق المحلى
- الشراء من السوق الخارجى
- الإنتاج والتجهيز بمعرفة الوحدة
- الهدايا أو العينات من الغير

وفيما يلى بيان معالجة الحسابية للمصادر السابقة :

أ- معالجة شراء الأصول الثابتة من السوق المحلى

- سداد الدفعة المقدمة :

لايجوز تحميل هذه الدفعة على حساب دائنون مختلفون اذا افرد فى الدليل المحاسبى حـ/دفعات مقدمة لاثبات سداد هذه الدفعة ويرجع هذا الافراد الى حرص النظام المحاسبى على تجميع كافة ماينفق فى سبيل الحصول على أصول ثابته سواء كان دفعات مقدمة أو اعتمادات مستندية فى حساب واحد هو حـ/ انفاق استثمارى . ويلاحظ أن الدفعة المقدمة لشراء مستلزمات سلعية أو بضائع بغرض البيع

تعالج مباشرة بجعل حـ/ موردون مدينا، وطبقا لذلك يتم اثبات الدفعة المقدمة لشراء أصل ثابت باذن قيد اليومية الآتى:

من حـ/ انفاق استثمارى
دفعات مقدمة
الى حـ/ بنك حساب جارى

- استلام الأصل الثابت :

من حـ/ تكوين سلعى
(نوع الأصل)
الى حـ/ انفاق استثمارى
دفعات مقدمة
الى حـ/ بنك حساب جارى

وفى حالة الاتفاق على تأجيل السداد لمدة سنة فأقل يتم اثبات باقى الثمن بجعل حساب دائنون مختلفون دائنا .

وقد يتم شراء الأصول الثابته مقابل قروض ولاتختلف المعالجة المحاسبية عما سبق مع ملاحظة جعل حساب قروض طويلة الأجل دائنا مع التحليل اللازم .

ب- معالجة شراء الأصول الثابتة من الخارج :

تستورد الوحدة الإقتصادية بعض أنواع الأصول الثابتة من الخارج ، ويتم الإستيراد عادة عن طريق إعتمادات مستندية ، وفى هذه الحالة يتم توسيط حـ/ إعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ/ ١٢٢٩ لحصر كافة التكاليف لحين وصول الأصول الى مخازن الوحدة والحساب السابق مخصص فقط لشراء الأصول الثابتة

أما شراء بضائع فقد خصص له النظام حـ/ ١٣٦ " إعتمادات مستندية لشراء بضائع ... " وذلك تمشياً مع متطلبات المحاسب القومى بشأن التفرقة بين النشاط الجارى والنشاط الإستثمارى .

ويلاحظ أن حساب إعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة (حـ/ ١٢٢٢) ينقسم الى :

حـ/ ١٢٢٢١	حـ/ ١٢٢٢٢
إعتمادات مستندية	رسوم جمركية

ويحمل الحساب الأول بكافة التكاليف فيما عدا الرسوم الجمركية التى يتم تحميلها على الحساب الثانى ، حيث أن الرسوم الجمركية لاتعتبر تكلفة على المستوى القومى .

١ - اثبات فتح الاعتماد المستندى وسداد قيمته من الحساب الجارى :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتمانى بالقيد التالى :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
اعتمادات مستندية
الى حـ/ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتمانى يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى - ويجرى القيد التالى :

من حـ/ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٢ – اثبات عمولة ومصروفات البنك :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٣ – اثبات سداد الرسوم الجمركية عند وصول الأصل :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
رسوم جمركية
الى حـ/ بنك حساب جارى

أما اذا تم تسوية الرسوم المستحقة من الأمانات السابق دفعها وتحميلها على حساب مدينون متنوعون – مصلحة الجمارك 'أمانات بجمله دائنا'

٤ – اثبات مصروفات الأصول :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٥ – اثبات وصول الأصول واضافتها للمخازن :

من حـ/ تكوين سلعى
(مع التحليل حسب نوع الأصول)
الى حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابته
اعتمادات مستندية
رسوم جمركية

ويراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة فقط فى حالة وصول الأصول الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات .

ج- تكوين عناصر الطاقة بمعرفة الوحدة :

قد تحصل الوحدة على بعض الأصول الثابتة أو إضافات عليها عن إحدى الطريقتين التاليتين أو كليهما :

- مشغولات داخلية
- سحب من إنتاج الوحدة .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لكل حالة على حدة :

- المشغولات الداخلية :

وتتم هذه المشغولات بصفة أساسية فى مراكز العمليات الرأسمالية وإن كان هذا لايمنع من إتمام هذه المشغولات فى مراكز الخدمات الإنتاجية أو مراكز الإنتاج .

ويتم حصر تكلفة هذه المشغولات عن طريق إدارة التكاليف ، ثم تضاف الى مخازن الأصول الثابتة ويتم قيدها على النحو التالى :

xx من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ

حـ/ تكوين سلعى

نوع الأصل ......

xx الى حـ/ المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة

- سحب من إنتاج الوحدة

قد يكون إنتاج الوحدة من نوع الأصول التى يلزم كأحد مكونات الطاقة الإنتاجية لها فتقوم الوحدة بسحب جزء من الإنتاج لأغراضها ومثال ذلك السيارات التى تسحبها شركة النصر للسيارات من إنتاجها العادى .

وفى هذه الحالة تقيد على حساب التكوين بالتكلفة على الوجه التالى :

xx من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ

حـ/ تكوين سلعى

وسائل نقل

xx الى حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام

د- الهدايا والعينات والتبرعات كمصدر للحصول على الطاقة :

قد تحصل الوحدة من الغير على بعض أنواع الأصول الثابتة عن طريق الهدايا أو العينات أو التبرعات ، وفى هذه الحالة ينبغى أن تحدد لهذه الأصول قيمة بمعرفة لجنة فنية ، ويكون القيد المحاسبى كالآتى :

xx من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ

حـ/ تكوين سلعى

(حسب نوع الأصل)

xx الى حـ/ إيرادات تحويلية

أرباح رأسمالية

وتعالج هذه الأصول بعد ذلك بالطريقة التى تعالج بها أنواع الأصول الأخرى التى تحصل عليها الوحدة من مصادر أخرى .

ويرى البعض أنه ينبغى ألا تبقى قيمة الهدايا والعينات والتبرعات فى حساب الإيرادات التحويلية لأن هذه القيمة تؤثر على زيادة أرباح الوحدة التى يتم توزيعها لذلك ينبغى تجنب القيمة قبل التوزيع وترحل لحساب إحتياطيات أخرى حـ/ ٢٢٨ ، ويتم ذلك بقيد جردى فى نهاية السنة المالية على النحو التالى :

xx من حـ/ العمليات الجارية

xx الى حـ/ إحتياطيات أخرى

٢- مرحلة إستخدام الطاقة الإنتاجية :

قبل إستخدام الطاقة الإنتاجية يستلزم إعداد عناصرها وتهيئة تركيب بنود الأصول الثابتة حتى يمكن أن تكون صالحة للإستعمال ، وقد سبق أن تناولنا المعالجة المحاسبية الخاصة بذلك .

وبعد ذلك تبدأ الوحدة فى الإستفادة من هذه الطاقة وإستخدامها ، أو بعبارة أخرى تقدم هذه الأصول مجموعة من الخدمات التى تسهم فى العمليات الإنتاجية التى تتم فى الفترة المالية ، وتقضى القواعد المحاسبية تقويم هذه الخدمات وتحويلها كعبئ فترة مالية ، ويعبر عبئ إهلاك هذه الأصول عن مقابل الخدمة الى تؤدى هذه الأصول الثابتة .

وسوف نتعرض للمعالجة المحاسبية للإهلاك عند شرح الإستخدامات

٣- إستبعاد عناصر الطاقة الإنتاجية (الأصول الثابتة) :

قد تستغنى الوحدة الإقتصادية عن بعض أصولها الثابتة بقصد الإحلال أو أن تشغيلها غير إقتصادى ، وتنحصر حالات الإستغناء فى التخريد(أو التكهين أو البيع .

ونكتفى هنا بالمعالجة المحاسبية لبيع الأصول الثابتة وفى هذه الحالة يتعين إستخراج القيمة الدفترية لهذا الأصل بإقفال حساب المخصص المرتبط به وذلك بالقيد الآتى :

xx من حـ/ مخصص الإهلاك
نوع الأصل .....
xx الى حـ/ الأصل

وقد يتم رفع الأصل وايداعه فى مخزن المخلفات ، ونظرا لعدم وجود حساب خاص لمخلفات الأصول المخردة بالدليل المحاسبى فان الواقع العملى يقتضى معالجتها فى مخزن المخلفات بالقيد التالى :

من حـ/ مخزن مخلفات
الى حـ/ الأصل (حسب نوعه)

ولامحل لاجراء القيد السابق اذا تم اهلاك الأصل المخرد دفتريا . أما فى حالة بيع الأصل فان أرباح أو خسائر بيع مخلفات الأصل الثابت تعالج كأرباح أو خسائر رأسمالية ا فبفرض تحصيل ثمن البيع بشيك وبيع مخلفات الأصل بربح يجرى القيد الآتى :

من حـ / بنك حساب جارى
الى حـ / مخزن مخلفات
الى حـ / أرباح رأسمالية

أما فى حالة بيع بخسارة يكون القيد كما يلى :

من حـ / بنك حساب جارى
من حـ / خسائر رأسمالية
الى حـ / مخزن المخلفات

وفى حالة البيع الآجل يجعل حساب "مدينون مختلفون – مدينو بيع أصول" مدينا ا وفى حالة بيع مخلفات الأصل السابق اهلاكه دفتريا كما هو الحال بالنسبة لمخلفات العدد والأدوات الصغيرة يعالج ثمن البيع بالكامل كأرباح رأسمالية .

وقد يتم بيع الأصل الثابت بدون تخريد وهنا يحل حـ/ الأصل حسب نوعه محل حـ/ مخزن مخلفات .

المبحث الثانى :

المخزون هـ/١٣

يشمل حساب المخزون مجموعة من الحسابات الفرعية وردت بالدليل المحاسبى الموحد وهى :

رقم الدليل	الحسابات المساعدة
١٣١	مخزون المستلزمات السلعية
١٣٢	مخزون إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ
١٣٣	مخزون إنتاج تام
١٣٤	بضائع لدى الغير
١٣٥	مخزون بضائع بغرض البيع
١٣٦	إعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٧	حركة الإنتاج التام بسعر البيع

ونعرض فيما يلى شرحاً لطبيعة هذه الحسابات ومعالجتها المحاسبية :

أولاً : مخزن المستلزمات السلعية :

وهذه المستلزمات من طبيعتها أن تدخل فى إنتاج السلعة أو الخدمة ، وتساعد فى إدارة العمليات الإنتاجية فى الوحدات الإقتصادية ، وينقسم مخزن المستلزمات السلعية الى عدة مخازن ، بحسب أنواع المستلزمات كمايلى :

١٣١١ مخزون الخامات

١٣١١١ مخزن الخامات الرئيسية
١٣١١٢ مخزن الخامات المساعدة
١٣١١٣ ....
١٣١١٤ ....

١٣١٢	مخزن الوقود	
	١٣١٢١	....
	١٣١٢٢	....
	١٣١٢٣	....
١٣١٣	مخزن قطع الغيار المهمات	
	١٣١٣١	مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة
	١٣١٣٢	مخزن المواد والمهمات المتنوعة
	.....	....
١٣١٤	مخزن مواد التعبئة والتغليف	
	١٣١٤١	مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
	١٣١٤٢	مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة
١٣١٥	مخزن المخلفات	
....	....	

ويهدف التقسيم السابق تحقيق الرقابة على عناصر المخزون من المستلزمات وتتم هذه الرقابة بحصر حركة الإضافة الى مخازن الوحدة والصرف منها ، ولذلك يقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية بحيث يخصص كل حساب فرعى لكل مخزن من المخازن ، ويجعل حساب كل مخزن مديناً بتكلفة المشتريات وقيمة المرتجعات من مركز التكلفة بالوحدة خلال الفترة ويجعل دائناً بقيمة مايصرف عن المخازن لمراكز التكلفة بالوحدة ، ولأى غرض خلال نفس الفترة ، ويجب أن يطابق أرصدة المخازن فى نهاية الفترة المالية مع تكلفة الموجود الفعلى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد وبذلك يتحقق نظام الجرد المستمر .

القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية :

١- أسلوب الجرد الدفترى المستمر: تظهر هذه الحسابات حركة المستلزمات السلعية نتيجة لتطبيق أسلوب الجرد الدفترى المستمر ، فتجعل حسابات المخازن مدينة بتكلفة المخازن أول المدة وتكلفة المشتريات وتكلفة المرتد من المراكز الى المخازن وتجعل حسابات المخازن دائنة بتكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن الى المراكز وتكلفة المستلزمات المباعة ، ويجب أن تطابق أرصدة المخازن فى نهاية السنة المالية مع تكلفة الموجود الفعلى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد .

٢ - قياس تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية : تستخرج هذه التكلفة على أساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشرة ، حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية .

أما مصروفات الشراء فلم يتعرض النظام الى كيفية معالجة مصاريف نقل المستلزمات السلعية بواسطة وسائل تملكها الوحدة. ويرى أحد الكتاب(١) تقدير مقابل لهذا النقل وادخاله ضمن تكلفة المستلزمات مع جعل حساب خدمات مباعة دائنا .

٣ - اثبات فواتير المشتريات الآجلة : بجعل حساب"موردون" دائنا.

□ المعالجات المحاسبية للمستلزمات السلعية :

فى ضوء القواعد العامة السابقة تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية فى الجوانب التالية :

١- شراء المستلزمات السلعية :

قد يتم الشراء محليا أو من السوق الخارجى ، وسنبين كيفية معالجة المشتريات الخارجية عند شرح حساب " الإعتمادات المستندية لشراء بضائع " وفيما يلى القيود المتعلقة بالشراء .

أ- عند ورود الأصناف وإضافتها الى مخازن الوحدة :

× من حـ/ مخزن الخامات

× من حـ/ مخزن الوقود

× من حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات

....

....

× الى حـ/ الموردين(شراء آجل)

أو× الى حـ/ بنك حساب جارى (شراء نقدى)

ب- عند ورود الأصناف للإستخدام المباشر فى العملية الإنتاجية .

×× من حـ/ مستلزمات سلعية

خامات

وقود وزيوت

....

×× الى حـ/ الموردين (شراء آجل)

أو ×× الى حـ/ بنك حساب جارى

جـ - مردودات ومرتجعات المشتريات :

أشار النظام المحاسبى الموحد ضمن التعاريف والمصطلحات الفنية الى ضرورة التفرقة بين مردودات المشتريات بإعتبارها مردودات من مشتريات تمت فى سنوات سابقة والرد تم فى السنة الجارية وبين مرتجعات المشتريات بإعتبارها مردودات تمت خلال السنة الجارية من مشتريات نفس السنة .

وبالرغم من ذلك فإن النظام لم يخصص لها حسابات مستقلة كما هو الحال فى مردودات ومرتجعات المبيعات .

ويفهم من ذلك أن المردودات يجب أن تخفض من حساب المستلزمات السلعية حـ/ ١٣١ والمشتريات بغرض البيع حـ/ ٣٤

٣- المخلفات :

يشمل حساب مخزن المستلزمات السلعية حـ/ ١٣١ على مخزن المخلفات حـ/ ١٣١٥ ويظهر هذا الحساب حركة المخلفات التى تنتج من الصورتين التاليتين :

- مخلفات المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع .
- مخلفات النشاط الإنتاجى .

ويقضى النظام المحاسبى الموحد بتقدير قيمة المخلفات على أساس القيمة التقديرية للمخلفات ، وهى متوسط أسعار البيع فى العام السابق .
ويجب أن تتفق المعالجة المحاسبية للمخلفات مع طبيعة مصدر المخلفات وصورها التى تندرج تحتها المخلفات بصفة عامة سواء مخلفات الإنتاج أو مخلفات المشتريات ، ويتعين التفرقة بين النوع الأول والثانى من المخلفات فمخلفات الإنتاج تعالج كموارد إذا أفرد لها انظام حساب " مخلفات إنتاج حـ/ ٤١٩ " ، أما مخلفات المشتريات فتعالج بتخفيض قيمتها من المشتريات حسب نوع .

□ ويعالج إيداع المخلفات فى المخزن بالقيد الآتى :

× من حـ/ مخزن المخلفات

× الى حـ/ مخلفات إنتاج

□ أما مخلفات المشتريات فيكون القيد كما يلى :

× من حـ/ مخزن المخلفات

× الى حـ/ مستلزمات سلعية

× الى حـ/ مشتريات بغرض البيع (إذا كانت الوحدة تجارية)

هناك طريقة أخرى لمعالجة مخلفات المشتريات وهى تخفيض تكلفة المستلزمات الموجودة بالمخازن ، وذلك بإجراء القيد التالى :

× من حـ/ مخزن المخلفات

× الى حـ/ مخزن المستلزمات السلعية

أو × الى حـ/ مشتريات بغرض البيع

ونفضل الطريقة الأولى لصعوبة التطبيق العملى للطريقة الثانية .

□ **التصرف فى المخلفات :**

يمكن للوحدة الإقتصادية أن تتصرف فى هذه على النحو التالى :

أ- الإستخدام فى أغراض الوحدة - وتصرف المخلفات فى هذه الحالة بالقيمة التى أضيفت بها فى مخزن المخلفات ويجرى القيد التالى :

× من حـ/ مستلزمات سلعية

مخلفات

× الى حـ/ مخزن المخلفات

ب- بيع المخلفات للغير ، وفى هذه الحالة تجرى القيود المحاسبية بالصورة التى نوضحها فى شرح بيع المستلزملت والمخلفات .

□ **بيع المستلزمات السلعية والمخلفات :**

طبقاً لتوصية اللجنة الفنية الدائمة يتم توسيط حساب مدينون مختلفون - مدينوا بيع أصول - حيث أن الوحدة تشترى الخامات بغرض إستخدامها فى النشاط الإنتاجى ولكن قد يحدث كنشاط عرضى أن تبيع الوحدة بعض المستلزمات السلعية ، وقد ورد بدليل حساب " أرباح مبيعات خامات " إلا أنه من المتفق عليه أن يثبت فيه أرباح بيع الخامات وما فى من حكمها من مستلزمات سلعية فيما عدا أرباح بيع المخلفات حيث يتم توسيط حساب العملاء وذلك طبقاً لتوصية اللجنة الفنية الدائمة وقبل صدور هذه التوصية كان يتم توسيط حساب " إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة ".

وكمثال لذلك :

باعت إحدى الوحدات الإقتصادية الأصناف التالية على الحساب .

أ- طن خامات رئيسية ، تكلفته ٥٥٠ جنيه بسعر قدره ٨٥٠ جنيه .

ب- طن مخلفات أو عوادم مقوم مبلغ ٢٠٠ جنيه بسعر بيع قدره ٢٤٠ جنيه .

وتجرى القيود بإثبات هذه العمليات على النحو التالى :

أ- ٨٥٠ من حـ/ مدينون مختلفون

مدينو بيع أصول

٥٥٠ الى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية

٣٣٠ الى حـ/ إيرادات متنوعة

أرباح مبيعات خامات .

ب- ٢٤٠ من حـ/ العملاء

(نوع القطاع)

٢٠٠ الى حـ/ مخزن المخلفات

٤٠٠ الى حـ/ إيرادات متنوعة

أرباح بيع مخلفات

ويلاحظ على ماسبق مايلى :

- " تم توسيط حساب مدينون مختلفون - مدينوا بيع اصول بالنسبة لمبيعات الخامات ، طبقـا لتوصية اللجنة الفنية الدائمة ، وتوسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات المخلفات طبقاً لما جاء بالتوصية السابقة "
- لم يرد بالدليل حساباً مقابلاً فى الإستخدمات لإثبات ماقد يترتب على بيع الخامات ، ومافى حكمهامن خسائر والرأى فى هذا الصدد يتجه نحو تحميل هذه الخسائر على حساب " خسائر رأسمالية حـ/ ٣٦٤ " ، كذلك الحال على ماقد يترتب على بيع المخلفات من خسائر ، فالرأى يتجه لمعالجتها كخسائر رأسمالية .
- لايعتبر بيع هذه الخامات من إيرادات النشاط الجارى ، وإنما يتعين فصل الأرباح الناشئة عنها - إذا كان ثمن البيع يزيد عن التكلفة - وإدراجه ضمن حساب " إيرادات متنوعة " أرباح بيع خامات حـ/ ٤٤٦٤ .

ثانياً : مخزون الإنتاج غير التام والبضائع بغرض البيع :

حيث أن حسابات المخزون غير التام والتام والبضائع بغرض البيع تتمثل فى أرصدة أول واخرالمدة من كل نوع ثم ترتبط معالجتها المحاسبية

بمعالجة حسابات الموارد وخاصة إيرادات النشاط الجارى لذلك نقتصر فى هذا المجال على إلقاء الضوء على بعض أنواع هذه الحسابات ، وأسس تقويم الموحد لكل نوع من أنواع المخزون ٠

١- الإنتاج غير التام ، والأعمال تحت التنفيذ حـ/١٣٢:

ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الإنتاج غير التام وبتكلفة الأعمال تحت التنفيذ فى أول السنة المالية ، ويتم تسويته فى نهاية السنة المالية فى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة حـ/ ٤١٤ كما سيتضح ذلك عند شرح الموارد ، وينقسم هذا الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

حـ/ ١٣٢١ إنتاج غير تام :

وهو عبارة عن الإنتاج تحت التشغيل ، وهذا الحساب يلائم الوحدات الصناعية على مختلف أنواعها ، وكذلك نشاط الزراعة فيما يتعلق بالمزروعات القائمة ، ولايصلح هذا الحساب لقطاع المقاولات ٠

حـ/ ١٣٢٢ أعمال تحت التنفيذ :

وهو يمثل الإنتاج غير التام لوحدات نشاط المقاولات ، ويخصص هذا الحساب لحصر تكلفة العمليات التى تتولى تنفيذها وحدات قطاع المقاولات ولايزيد معدل تنفيذها عن ٥٠٪ فى تاريخ إعداد القوائم والحسابات الختامية ٠

وبهدف التوجيه فى مجال التقويم نص النظام المحاسبى الموحد على أن يقوم الإنتاج غير التام بتكلفة الإنتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الإنتاج ، ويضاف اليها قيمة الخامات والموارد ومعنى ذلك أن لايحمل هذا الإنتاج بأية تكاليف غير مباشرة خاصة بالمرحلة التى لايزال فيها هذا الإنتاج فى نهاية السنة المالية ٠

٢- مخزون الإنتاج التام حـ/ ١٣٢ :
يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الإنتاج التام فى أول السنة المالية ثم يسوى فى نهايتها بتوسيط حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة حـ/ ٤١٢ ، كما سيتضح ذلك عند شرح الموارد .

ويختلف المحاسبون حول أسس تقويم المخزون من الانتاج ، فيرى فريق أن يتم التقويم على أساس التكلفة ، والبعض الأخر يرى أن سعر السوق هو أنسب الأسس للتقويم ، وفريق ثالث يقوم المخزون من الإنتاج التام بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

وقضى النظام على هذا الخلاف بأن وضع أساس لتقويم المخزون بتكلفة الإنتاج المشتملة على تكاليف مراكز الإنتاج ومراكزالخدمات الإنتاجية ، وإذا كان المخزون بسعر البيع أقل من التكلفة يكون بالفرق مخصص - يحمل على حساب التحويلات الجارية التخصيصية - حساب مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك حـ/ ٣٦٧ ، مقابل قيد القيمة فى حساب مخصصات أخرى حـ/ ٣٣٤ ، ويحدد الغرض منه بصورة قاطعة كما أشار بذلك النظام بتسميته مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام .

ولإيضاح ذلك نفترض المثال التالى :

لدى وحدة إقتصادية مخزن من المنتجات التامة ، تكلفة بعض أصنافه كانت ٢٠٠٠ جنيه ، وسعر البيع لهذه الأصناف كان ١٦٠٠ جنيه.

فطبقاً لأساس التقويم الذى وضعه النظام تدخل تلك الأصناف المخزون من المنتجات على أساس ٢٠٠٠ جنيه(التكلفة) ، ثم يكون مخصص بالفرق بالقيد التالى:

٤٠٠ من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك

الى حـ/ مخصصات أخرى

مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام.

ويراعى إعادة النظر فى هذا المخصص فى نهاية كل فترة لتحديد مدى كفايته لمقابلة النقص فى قيمة المخزون بأسعار البيع ، فإذا تبين أن

المخصص يقل عن الفرق بين القيمة بسعر البيع والقيمة بالتكلفة - على حـ/٢٣٤ مخصصات أخرى بالفرق مقابل تحميل حـ/ التحويلات الجارية التخصصية بنفس القيمة أما إذا حدث العكس ، أو تم بيع المخزون الذى كون من أجله المخصص فيخفض مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام مقابل تسوية هذا الفرق فى حـ/ إيرادات سنوات سابقة حـ/ ٤٤٤ .

فإذا فرضنا أنه فى ختام السنة المالية كانت تكلفة الإنتاج التام ٦٠٠٠ جنيه ، وقيمته على أساس أسعار البيع ٥٩٠٠ جنيه ، يتعين تخفيض المخصص(الذى نفترض أن رصيده ٣٠٠ جنيه) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهو مايعدل الفرق بين تكلفة الإنتاج التام وقيمته على أساس البيع فى ختام هذه السنة بالقيد التالى :

٢٠٠ من حـ/ مخصصات أخرى مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام

٢٠٠ الى حـ/ إيرادات سنوات سابقة

٣- مخزون بضائع بغرض البيع حـ/ ١٣٤ :

وتختص الوحدات التجارية بهذا النوع من المخزون ، والذى يقصد به البضائع التى تشتريها الوحدة بغرض بيعها بحالتها دون إجراء أية عمليات صناعية ، ويجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة البضائع بغرض البيع بالتكلفة حـ/ ٤١٨٢ .

ويتم تقويم هذا المخزون على أساس التكلفة ، وتحسب التكلفة على أساس المتوسط المتحرك وفقاً لطريقة تقويم مخزون المستلزمات السلعية ،وإذا كان سعر بيع البضائع يقل عن التكلفة يعالج بأن يكون بالفرق مخصص بنفس الطريقة التى شرحناها عند تقويم مخزون الإنتاج التام .

ثالثاً : بضائع لدى الغير :

يتضح مما تقدم أن حسابات المخزون تظهر حركة وأرصدة أنواع المخزون السلعى بصورة : مستلزمات سلعية ، إنتاج غير تام ، إنتاج تام ، بضائع بغرض البيع ، وهذه الموجودات تملكها الوحدة الإقتصادية وموجودة فى مخازنها أو على خطوط الإنتاج بالنسبة للإنتاج غير التام ، وقد تملك الوحدة أحياناً بعض الموجودات السلعية من الأنواع المشار اليها ، مودعة

لدى الغير لأى سبب من الأسباب ، ويمكن إيضاح أسباب وجود هذه البضائع على النحو التالى :

١- مستلزمات سلعية : لإجراء عمليات تشغيل عليها أو إستلام مؤقت كما هو الحال فى مواد تعبئة وتغليف .

٢- إنتاج غير تام : لإجراء بعض العمليات الصناعية عليه مما لم يتوافر لدى الوحدة إمكانية لإجرائها .

٣- الإنتاج التام والبضائع بغرض البيع : للإيداع بقصد العرض أو بضاعة أمانة تمهيداً لبيعها .

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد حـ/ بضائع لدى الغير (١٣٤) لفحص حركة هذه الأنواع ، ويجوز أن يتم تحليل هذا الحساب على النحو الموضح فيما بعد بقصد تحقيق الرقابة على أنواع مختلفة .

١٣٤١	مستلزمات لدى الغير .
١٣٤٢	إنتاج غير تام لدى الغير .
١٣٤٣	إنتاج تام لدى الغير .
١٣٤٤	بضائع بغرض البيع لدى الغير .

ولما كان النظام المحاسبى ينص على أن هذا الحساب خصص لحصر الحركة - فيرى البعض ضرورة توسيط هذا الحساب لمتابعة حركة البضاعة خروجاً من مخازن الوحدة ودخولاً اليها ، فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة ما يصرف من هذه الأنواع ، دائناً بقيمة مايسترد - ويتم ذلك أو بأول أو على فترات دورية .

وسوف نتعرض للحالة الأولى والثانية عند شرح الإستخدامات المتداولة وذلك عند شرح بندى مواد تعبئة وتغليف المتداولة (مستلزمات سلعية) وعند بيان علاقة حساب بضائع لدى الغير أيضاً بحساب مصروفات تشغيل لدى الغير (مستلزمات سلعية) .

أما الحالة الثالثة والتى تتعلق بمعالجة بضاعة الأمانة فنكتفى بعرض القواعد الخاصة بها وهى :

١- قصر حـ/ بضائع لدى الغير على إثبات التكلفة الأصلية لبضاعة الأمانة المرسلة ، وبعبارة أخرى لايحمل الحساب بالمصروفات الخاصة بهذه البضاعة والتى تدفعها الوحدة (المودعل) أو الوكيل .

٢- عند ورود "حساب البيع" من الوكيل يقيد لحساب قيمة المبيعات التى أجراها الوكيل مطروحا منها عمولته وجميع مصروفاته .

٣- معالجة حساب الموكل كعميل للوحدة ، أى بقيد صافى "حساب المبيع" يجعل ح/العملاء مدينا وحساب صافى المبيعات دائنا .

٤- فى نهاية السنة المالية يحسب نصيب بضاعة الأمانة الباقية (إن وجدت) من مصروفات الوحدة (الموكل) والوكيل غير البيعية ، والسابق تحميل حساب صافى المبيعات بكل هذه المصروفات يعالج نصيب البضاعة الباقية منه كمصروف مقدم وكتسوية لحساب صافى المبيعات بجعل حساب "الأرصدة المدينة الأخرى" مدينا وحساب "صافى المبيعات" "دائنا" وفى بداية العام التالى أو عند ورود كشف حساب البيع التالى يجرى قيد التسوية العكسى .

رابعاً : الإعتمادات المستندية لشراء بضائع حـ/١٣٦ :

يهدف هذا الحساب بصفة أساسية الى حصر تكلفة المشتريات المستوردة والبضائع بغرض البيع التى تشترى من الخارج .

وينقسم هذا الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

حـ/ الإعتمادات المستندية لشراء بضائع حـ/ ١٣٦

حساب/١٣٦١ إعتمادات مستندية	حساب/١٣٦٢ رسوم جمركية
ويبين هذا الحساب تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الإعتماد حتى الإستلام النهائى بالمخازن وذلك بدون الرسوم الجمركية	ويخصص هذا الحساب لإثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق

ويخصص حـ/الإعتمادات المستندية لشراء بضائع (حـ/١٣٦) لشراء البضائع من المستلزمات السلعية بغرض البيع ، أما الجزء الآخر فتخصص لشراء الأصول الثابتة ضمن الإنفاق الإستثمارى والسابق التعرض له .

وقد تم فصل الرسوم الجمركية فى حساب فرعى آخر حيث أنها لا تعتبر تكلفة على المستوى القومى .

□ المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بالإعتمادات المستندية :

سبق القول أن حساب الإعتمادات المستندية (حـ/١٣٦) يرتبط بشراء البضائع والمستلزمات السلعية من السوق الخارجية – وفيما يلى القيود اللازمة:

١ – عند فتح اعتماد مستندى لدى البنك لحساب أحد موردى الخارج – يجرى القيد التالى :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتمانى بالقيد :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
اعتمادات مستندية
الى حـ/ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتمانى يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ويثبت ذلك باذن قيد اليومية الاتى :

من حـ/ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٢ – اثبات عمولة ومصروفات البنك :

يقيد اشعار خصم عمولة ومصروفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن قيد اليومية الآتى :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٣ – اثبات سداد الرسوم الجمركية عند وصول البضاعة :
يقيد سداد هذه الرسوم باذن قيد اليومية الآتى :
من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
رسوم جمركية
الى حـ/ بنك حساب جارى

أما اذا تم تسوية الرسوم الجمركية من الأمانات السابق دفعها يكون القيد:
من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
رسوم جمركية
الى حـ/ مدينون متنوعون
مصلحة الجمارك – أمانات

٤ – اثبات مصاريف النقل :

من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
اعتمادات مستندية
الى حـ/ بنك حساب جارى

٥ – اثبات وصول البضاعة واضافتها للمخازن :
من حـ/ مشتريات بغرض البيع
الى حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
حـ/اعتمادات مستندية
حـ/رسوم جمركية

ويراعى اقفال حـ/ الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة عند وصول البضاعة الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات .

ملحوظة : عند استيراد مستلزمات سلعية لاتختلف القيود عما سبق الا فى القيد الأخير حيث تضاف على المخازن بالقيد :

من حـ/ مخزن خامات

الى حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع

حـ/اعتمادات مستندية

حـ/رسوم جمركية

خامساً : حركة الإنتاج التام بسعر البيع هـ/ ١٣٧ :

يحتاج المحاسب القومى الى بيانات عن الهيكل الإنتاجى فى الوحدات الإقتصادية ويوفر هذا الحساب البيانات اللازمة لحصر حركة الإنتاج مقوماً بأسعار البيع ، حتى يتمكن المخطط من تقدير العرض من السلع ، ومقارنة حجم الطلب عليها وكذلك الحصول على مؤشرات إقتصادية .

وقبل صدور النظام المحاسبى الموحد كانت النظم المحاسبية المنظمة فى الوحدات لاتفى بما يطلبه المحاسب القومى من بيانات عن الإنتاج حيث أن المبادئ المحاسبية لاتزال متمسكة بتقويم هذا الإنتاج على أساس التكلفة ، وللتوفيق بين المحاسب القومى ومحاسب الوحدة الإقتصادية أقر النظام المحاسبى التكلفة كأساس لتقويم المخزون من الإنتاج ، وإستحدث حساب مدين لحركة الإنتاج التام حـ/ ١٣٧ ، زيقابله حساب دائن للإنتاج تحت البيع حـ/ ٢٧١ ، وهذان الحسابان متقابلان ووسيطان لخدمة أغراض التخطيط ، والرقابة ، فمن أجل الرقابة على قيمة الإنتاج التام والمخزون من هذا الإنتاج مقوماً بسعر البيع وكذلك من أجل تحقيق الرقابة على اسعار البيع والتأكد من أى تغير فى هذه الأسعار يرجع الى قرار من السلطة المختصة فقد إستحدث النظام المحاسبى الموحد الحسابين السابقين ، وفيما

يلى شرحاً لهما :

حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع حـ/ ١٣٧	حـ/ الإنتاج التام تحت البيع حـ/ ٢٧١
يقيد فى هذا الحساب فى الجانب المدين المخزون أول الفترة بالسعر المحدد بالخطة ، وكذلك قيمة الإنتاج بسعر البيع المحدد ، وفى الجانب الدائن تظهر مبيعات الفترة بسعر البيع المحدد وكذلك المخزون آخر الفترة بسعر البيع الفعلى كما يقيد فى هذا الحساب التغيرات بالنقص أو الزيادة فى قيمة المخزون والتى تنتج من التغيرات فى أسعار البيع وذلك عند حدوث أى تغيير فى هذه الأسعار وبالنسبة لكميات الموجودة فى مخازن الوحدة فى تاريخ التغير	وهو الحساب المقابل لحساب حركة الإنتاج التام بسعر البيع وتقيد فيه نفس البنود السابقة وبطريقة عكسية .

وعلى ذلك فطريقة القيد فى الحسابين لاتسمح بوجود رصيد لهما يظهر فى الميزانية ' ولكنها كالحسابات النظامية فيظهران فى الجانبين بدون رصيد ' ويجب التنبه أن دور الحسابين السابقين يختلف عن الحسابات النظامية فالأخيرة تعبر عن الحقوق والإلتزامات المحتملة ' بينما هذين الحسابين إستحدثا لأغراض خدمة المحاسب القومى .

أما عن قيود اليومية فتتمثل فى الآتى :

١- تقيد قيمة المخزون أول الفترة بسعر البيع المحدد :

× من حـ/ حركة الإنتاج بسعر البيع .

× الى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع

٢- يقيد قيمة الإنتاج التام خلال الفترة بسعر البيع المحدد :

× من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع

× الى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع

٣- إثبات قيمة المبيعات بسعر البيع المحدد (وليس بسعر البيع الفعلى) :

× من حـ/ الإنتاج التام تحت البيع

× الى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع .

٤- إثبات قيمة المخزون من الإنتاج التام آخر المدة بسعر البيع الفعلى :

× من حـ/ الإنتاج التام تحت البيع

× الى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع

٥- إثبات التغيرات فى سعر البيع :

اذا تعادل سعر البيع المحدد مع سعر البيع الفعلى فإن حساب حركة الإنتاج التام بسعر البيع والإنتاج التام تحت البيع لايظهر لهما أى رصيد ، أما إذا إختلفا فلابد من حسبان التغيرات بالنقص أو الزيادة الناتجة فن فروق الأسعار البيع المحدد ثم تثبت هذه الفروق كالآتى :

أ- فى حالة زيادة سعر البيع المحدد عن سعر البيع الفعلى :

× من حـ/ الإنتاج التام تحت البيع

× الى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع

ب- حالة نقص سعر البيع المحدد عن سعر البيع الفعلى :

× من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع

× الى حـ/ حركة الإنتاج التام تحت البيع

المبحث الثالث :

حسابات الأصول الأخرى

سبق أن بينا فى المبحثين السابقين حسابات الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، ويبين هذا المبحث حسابات الأصول الأخرى وهى الإقراض طويل الأجل ، والإستثمارات المالية ، والمدينون ، والحسابات المدينة المختلفة ، والنقدية بالصندوق وبالبنوك - وفيما يلى شرح لما سبق :

أولاً : الإقراض طويل الأجل (حـ/١٤) :

خصص النظام حـ/إقراض طويل الأجل (حـ/١٤) لإظهار حركة القروض طويلة الأجل التى تمنحها الوحدة للغير ، ولقد تطلب النظام فى هذا الصدد التفرقة بين القروض المحلية والقروض الخارجية ، فخصص للأولى الحساب المساعد حـ/ إقراض محلى طويل الأجل (حـ/١٤١) ، وخصص لثانية الحساب المساعد حـ/ إقراض للخارج طويل الأجل (حـ/١٤٢) .

وتتلخص المعالجة المحاسبية لهذا البند فيما يلى :

١- إثبات عقد القرض :

× من حـ/ إقراض طويل الأجل

حـ/ إقراض محلى طويل الأجل

حـ/ إقراض للخارج طويل الأجل

× الى حـ/ بنك حساب جارى

٢- إثبات تحصيل جزء من أو كل قرض :

× من حـ/ بنك حساب جارى

× الى حـ/ إقراض طويل الأجل

حـ/ إقراض محلى طويل الأجل

حـ/ إقراض للخارج طويل الأجل

ثانياً : الإستثمارات (حـ/ ١٥) :

تم تعديل اسم الحساب من حساب استثمارات مالية الى حساب استثمارات طبقا لقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (١١٧٩) لسنة ١٩٩٢ وذلك بهدف اضفاء صفة العمومية على الحساب لكى يشتمل على الاستثمارات العقارية بالاضافة الى الاستثمارات المالية .

ويتكون هذا الحساب من "حـ/استثمارات عقارية" ، "حـ/استثمارات مالية" وفيما يلى القواعد الخاصة بالمعالجة المحاسبية لحساب الاستثمارات المالية:

ملحوظة : حساب الاستثمارات العقارية سنؤجل شرحه لحين شرح حـ/ايرادات مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح وأستزراع الاراضى .

١ – اثبات شراء استثمارات مالية :

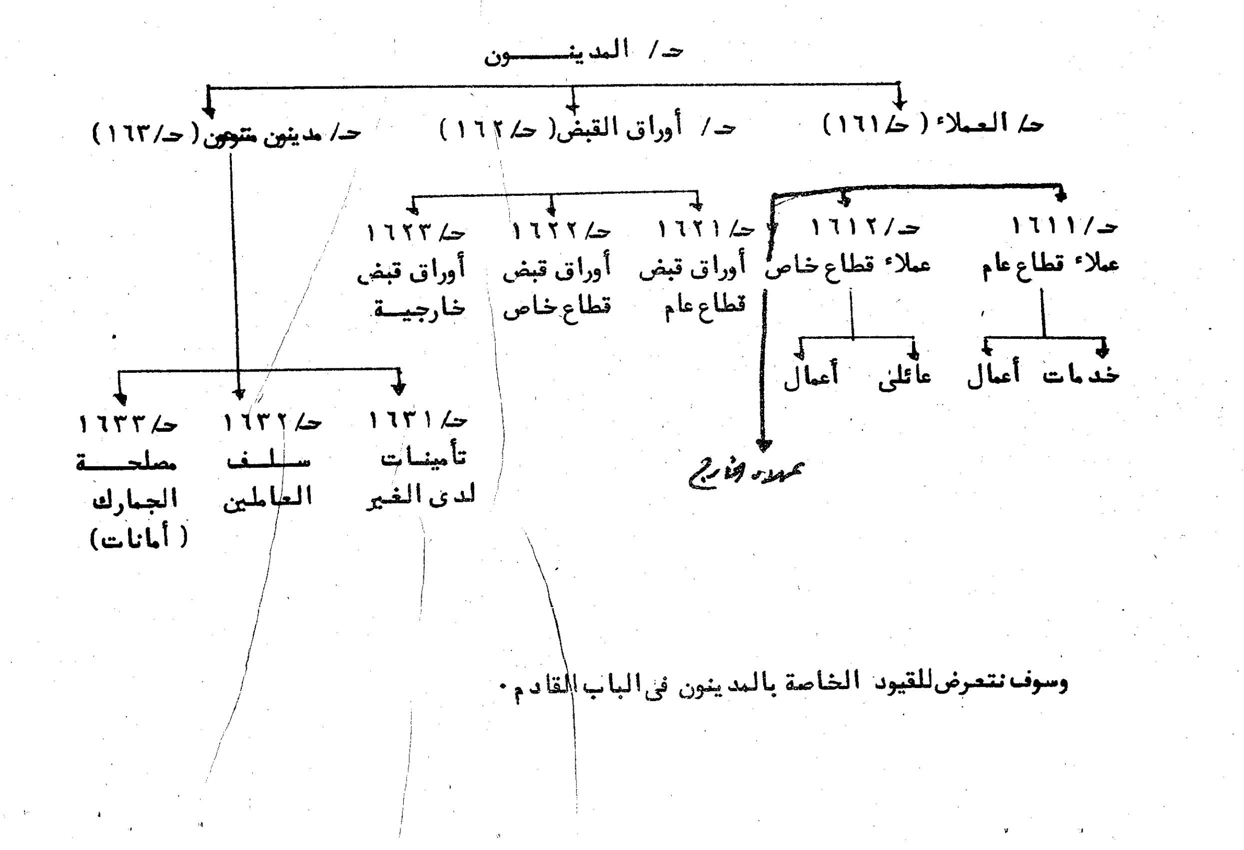
من حـ/ استثمارات مالية(حسب نوعها) :
الى حـ/ بنك حساب جارى
أو الى حـ/دائنون مختلفون

٢ – اثبات بيع الاستثمارات المالية :

يتم اثبات بيع الاستثمارات المالية بجعل حساب بنك حساب جارى أو حساب مدينون مختلفون مدينا وذلك بحسب ما إذا كان البيع بالنقد أو بالأجل وجعل حساب الإستثمارات المالية دائنا مع معالجة ما يترتب على هذا البيع كأرباح أو خسائر رأسمالية بحسب الأحوال.

ثالثاً : المدينون (حـ/ ١٦) :

ويشمل بند المدينون حسب ماورد بالنظام المحاسبى الموحد على الحسابات الفرعية التالية :



وسوف نتعرض للقيود الخاصة بالمدينون فى الباب القادم .

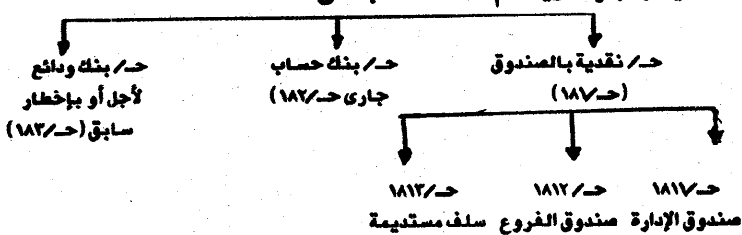
رابعا: حسابات مدينة مختلفة

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التاليـــة :

حـ/ مدينون مختلفـــون (حـ/ ١٧١)	حـ/ أرصـدة مدينـــة أخـــرى (حـ/ ١٧٢)	حـ/ ايرادات جارية وتخصيصة مستحقة (حـ/ ١٧٣)
ويخصص هذا الحساب لتسجيل عمليات بيع الأصول بما فى ذلك الأوراق المالية والاستثمارات الأخـــرى . وينقسم هذا الحساب الى: ـ مدينو بيع أصول . ـ مدينو اهلاك سنـــدات حكوميـــة . ـ مدينو بيع أوراق مالية . ـ مدينو بيع استثمـــارات مالية أخـــرى .	ويجمع أرصدة الحسابات المدينة الأخرى التى لم تدرج تحت أى من الحسابات المدينـــة السابق الاشارة اليها وهى : ـ المستلزمات الخدمية المقدمة . ـ المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة وينحصر ذلك عادة فى الايجـــارات المقدمـــة . ـ العجز غير الطبيعى فى حالة تحديـــد المسئول عن هذا العجـــز . ـ أوراق القبض غير المتعلقة بحســـاب العمـــلاء .	ويظهر هذا الحساب الايرادات الجارية والتخصيصية المستحقـــة مثل الاعانات، ايرادات أوراق مالية، فوائد دائنة، ايجارات دائنة، تعويضات، ايـــرادات متنوعة، ايرادات سنوات سابقة، وسوف نتعرض لكل ما تقـــدم عند شرح الموارد .

خامساً : نقدية بالصندوق والبنوك (هـ/ ١٨) :

ويظهر هذا الحساب حركة النقدية بالصندوق وحركة الحسابات الجارية بالبنوك وينقسم هذا الحساب الى :



ومن التبويب السابق يتضح أن حساب الصندوق يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات التى تتم عن طريقه ، ولأغراض الرقابة المصرفية تقضى تعليمات البنك المركزى بإيداع كافة المتحصلات فى حساب الوحدة بالبنك الذى تتعامل معه ، أما بالنسبة للمصروفات فيتم توزيع المنصرف على بنود المتابعة المصرفية (حسب مصدر المصروف) ، وذلك عند تمويل الصندوق بإجمالى المنصرف خلال فترة معينة ، ويمثل حساب ودائع (حـ/١٨٣) ، ماتجنبه الوحدة من فائض السيولة فى حساب خاص لايسحب منه إلا بإخطار سابق ، أو بعد إنتهاء أجل معين يتفق مع البنك بشأنه .

الفصل الثانى

حسابات الخصوم

طبقاً للتبويب المحاسبى التقليدى فإن الخصوم تصنف فى ثلاثة مجموعات هى (حقوق الملكية ، والخصوم الثابتة ، والخصوم المتداولة) إلا أن النظام المحاسبى الموحد صنف الخصوم تبعاً للمفهوم الإقتصادى فى مجموعات هى "رأس المال حـ/٢١" "إحتياطيات حـ/٢٢" "مخصصات حـ/٢٣" "قروض طويلة الأجل حـ/٢٤" بنوك دائنة حـ/٢٥" "دائنون حـ/٢٦" "حسابات دائنة مختلفة حـ/٢٧" .

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم الحسابات السابقة من زاوية كونها مصادر تمويل الى مجموعتين الأولى مصادر (موارد) تمويل داخلى أو ذاتى وتشمل رأس المال والإحتياطيات والفائض المرحل والمخصصات ، والثانية مصادر تمويل خارجى وتشمل حسابات القروض طويلة الأجل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة المختلفة .

ويلاحظ من ناحية أن حساب رأس المال (حـ/٢١) قد قسم الى حسابين مساعدين ، هما حساب رأس المال المملوك (حـ/٢١١) وحساب مساهمة الحكومة (تسدد) (حـ/٢١٢) وذلك خلافاً للتبويب المحاسبى التقليدى حيث يتم التمييز بين كل من رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر ورأس المال المدفوع "الا ان التقسيم الذى أخذ به النظام قد إقتضته طبيعة الأمور فى وحدات القطاع العام ، ويلاحظ من ناحية أخرى أن جميع المخصصات يتم إظهارها فى جانب الخصوم من الميزانية بما فى ذلك المخصصات المرتبطه بالاصول خلافا للعرف المحاسبى والذى يقضى بإظهار المخصصات الأخيرة مطروحة من الأصول المقابلة فى جانب الأصول من الميزانية ، وذلك لتسهيل تحديد مصادر التمويل الذاتى المتاحة .

ونظراً لأن المعالجات الخاصة بحسابات الخصوم فيما عدا حساب رأس المال ترتبط بإثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بالأصول

والإستخدامات والموارد وبإعداد حسابات النتيجة ، لذا نبين فى هذا الفصل شرحاً للقيود الخاصة برأس المال ، ثم نعرض مكونات كل حساب من حسابات الخصوم الأخرى بقصد تعريف القارئ بمحتوى كل حساب .

أولاً : رأس المال (هـ/٢١) :

كما سبق الإشارة فإن حساب رأس المال ينقسم الى حسابين مساعدين هما سحب رأس المال المملوك ، وحساب مساهمة الحكومة (تسدد) ، إلا أن النظام لم يتعرض لطريقة إثبات العمليات المتعلقة بالحساب الأول ، وعليه فإن القيود اللازمة لإثبات رأس المال المملوك لاتختلف عن القيود التقليدية ويكون القيد التالى :

× من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ رأس المال.

حـ/ رأس مال مملوك

أما فيما يختص بحساب مساهمة الحكومة (تسدد) ، فيمثل هذا الحساب مقدار مساهمة الحكومة فى رأس مال الوحدة الإقتصادية فيقيد به المبالغ التى تدفعها وزارة المالية (الخزانة) عن مساهمة الحكومة فى رأس مالها، فعند حصول الوحدة على مساهمة الحكومة نقداً يكون القيد كما يلى :

× من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ رأس المال

حـ/ مساهمة الحكومة (تسدد)

ثانياً : إحتياطيات وفائض مرحل (هـ/٢٢) :

يمكن تعريف "الإحتياطى" بأنه كل مبلغ يخصص من الأرباح الصافية التى حققتها الوحدة لأغراض معينة فالإحتياطى يعتبر توزيعاً للربح بخلاف مقابل "المخصص" الذى يعتبر تحميلاً عليه قبل الوصول للربح الصافى .

وينقسم حساب "إحتياطيات وفائض مرحل" طبقاً للنظام الى حسابات مساعدة وهى :

١- حـ/ إحتياطي قانوني	٢٢١
٢- حـ/ إحتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢
٣- حـ/ إحتياطي تمويل مشروعات إستثمارية	٢٢٣
٤- حـ/ إحتياطي عام	٢٢٤
٥- حـ/ إحتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
٦- حـ/ إحتياطي إرتفاع أسعار الأصول	٢٢٦
٧- حـ/ إحتياطيات أخرى	٢٢٧
٨- حـ/ فائض مرحل	٢٢٨

وسوف نعود مرة أخرى لهذه الإحتياطيات عند شرح الحسابات والقوائم الختامية .

ثالثاً : المخصصات (حـ/٢٣) :

يمكن تقسيم المخصصات الى نوعين رئيسيين هما :

النوع الأول

مخصصات تقييم الأصول مثل :

أ- مخصصات الإهلاك

* مخصص إهلاك مباني وإنشاءات .
* مخصص إهلاك آلات ومعدات .
* مخصص اهلاك وسائل نقل وإنتقال .
* ....

ب- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :

النوع الثاني

مخصصات إلتزامات مثل :

مخصص الضرائب المتنازع عليها .

ويضم بند المخصصات الحسابات الفرعية التالية : (مخصص إهلاك - مخصص ضرائب/مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - مخصصات أخرى) .

وكما سبق القول فإن النظام يقضى بإظهار جميع المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الإقتصادية لها حيث تعد مصدر من مصادر التمويل الداخلى (الذاتى) .

رابعا : قروض طويلة الأجل (هـ/٢٤) :

ويمثل هذا الحساب المبالغ التى تقترضها الوحدة الإقتصادية من الغير ، على أن يتم سدادها فى بحر فترة تزيد عن سنة ، وتنقسم الى الحسابات الفرعية التالية :

١- هـ/ قروض محلية طويلة الأجل (هـ/٢٤١) .

٢- هـ/ قروض خارجية طويلة الأجل (هـ/٢٤٢) .

وفى هذا الصدد تقضى القواعد العامة التى نص عليها النظام بضرورة التفرقة بين القروض "المحلية" و "الخارجية" مع تبويبها بحسب الغرض منها الى "قروض لشراء أصول جديدة وقروض لشراء أصول قائمة وقروض لشراء مستلزمات سلعية" .

ولايجوز تعلية الفوائد لحساب القرض ، فالفوائد التى إستحقت ولم تدفع تقيد لحساب " مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة – فوائد مستحقة " ، كما سيتضح ذلك فيما بعد .

خامسا : البنوك الدائنة (هـ/٢٥) :

وينقسم هذا الحساب الى مايلى :

حـ/٢٥١	حـ/٢٥٢	حـ/٢٥٣
سحب على المكشوف	قروض قصيرة الأجل بضمان	جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية

وفيما يلى شرح لما سبق :

□ سحب على المكشوف (هـ/٢٥١) :

يمثل مديونيه الوحدة الإقتصادية للبنوك بدون ضمان "السحب على المكشوف" .

□ قروض قصيرة الأجل بضمان (هـ/٢٥٢) :

ويمثل مديونيه الوحدة للبنوك بضمان إذا كانت مدة السداد سنة فأقل ، وقد يكون الضمان أوراق مالية أو تجارية أو بضائع ... الخ .

□ جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية (هـ/٢٥٣) :

ويظهر قيمة الإعتمادات المستندية التى تم تمويلها بمعرفة البنك .

ويلاحظ أن النظام لم يتعرض لموضوع تمويل " إعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة ، حيث نص فقط على تمويل إعتمادات مستندية لشراء بضائع " وليس هناك من مفر من إستخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الإعتمادات من النوع الأول بواسطة البنك ، لذا يجب تقسيم الحساب التالى الى حسابين فرعيين هما :

٢٥٣ جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية .

٢٥٣١ لشراء اصول ثابتة .

٢٥٣٢ لشراء بضائع .

وقد سبق لنا أن تناولنا هذا الحساب .

سادساً : الدائنون (هـ/٢٦) :

يضم هذا الحساب الإجمالى الإلتزامات المترتبة عى مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى فقط ، أما الإلتزامات الناشئة من النشاط الإستثمارى ، فلا

تدخل ضمن هذا الحساب ، ولكنها تدخل فى حساب آخر هو " الحسابات الدائنة المختلفة حـ/ ٢٧" والذى سنتناوله بعد قليل .

وينقسم حـ/ الدائنون (حـ/ ٢٦) طبقاً لما ورد بالنظام الى حسابات مساعدة هى :

حـ/٢٦١	حـ/٢٦٢	حـ/٢٦٣	حـ/٢٦٤
موردون	أوراق دفع	دائنون متنوعون	دائنو توزيعات

وفيما يلى شرح لما سبق :

□ موردون (هـ/ ٢٦١) :

يتم تقسيم هذا الحساب حسب القطاعات كما يلى :

١- موردو القطاع العام وينقسم الى فرعين هما :

* خدمات * أعمال .

٢- موردو القطاع الخاص .

٣- موردو الخارج .

□ أوراق دفع (هـ/ ٢٦٢) :

يتم تقسيم هذا الحساب الى فرعين هما :

١- أوراق دفع محلية .

٢- أوراق دفع خارجية .

وهذا الحساب يقتصر على إثبات عمليات أوراق الدفع المرتبطة بالموردين .

□ دائنون متنوعون (هـ/ ٢٦٣) :

ويتضمن هذا الحساب مايلى :

١- تأمينات للغير .

٢- مصلحة الضرائب .

٣- مصلحة الجمارك .

٤- وزارة المالية (الخزانة سابقاً) .

٥- الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية .

٦- المجلس [illegible] للشركات القابضة (القطاع سابقاً) .

[illegible] للتأمينات والمعاشات .

٨- جارى شركات المجلس الأعلى للقطاع (المؤسسة) .

٩- هيئات تأمينات أخرى (بخلاف ماسبق ذكره) .

٦. دائنو توزيعات (حـ/ ٢٦٤) :

سوف نتعرض لهذا الحساب عند شرح توزيع الفائض :

سابعا : الحسابات الدائنة المختلفة (حـ/ ٢٧) :

قد تنشأ إلتزامات على الوحدة الإقتصادية نتيجة لمباشرتها نشاطا إستثماريا ، كما قد يكون هناك مصروفات مستحقة ، كما قد يكون هناك حسابات دائنة لم يفرد لها حسابات خاصة بها بالدليل المحاسبى ، وهذه الحسابات وغيرها تندرج تحت الحسابات الدائنة المختلفة ، وهذا يفسر صفة " المختلفة " التى تصف هذه الحسابات (١) .

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة التالية :

حـ/ ٢٧١	حـ/ ٢٧٢	حـ/ ٢٧٣	حـ/ ٢٧٤
الإنتاج التام تحت البيع	دائنون مختلفون	أرصدة دائنة أخرى	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

وفيما يلى شرح لما سبق :

٦. الإنتاج التام تحت البيع حـ/ ٢٧١ :

يلاحظ أن هذا الحساب يقابل حساب " حركة الإنتاج التام بسعر البيع " وقد سبق أن تناولنا هذا الحساب .

٦. دائنون مختلفون حـ/ ٢٧٢ :

يختص هذا الحساب بحصر إلتزامات الوحدة المترتبة على ماقامت به من نشاط إستثمارى .

---

(١) المرجع السابق ، ص ٢٧١

ويقسم هذا الحساب الى :

- دائنو شراء أصول جديدة .
- دائنو شراء أصول قائمه .
- دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل .
- دائنو شراء سندات حكومية .
- دائنو شراء أوراق مالية .
- دائنو شراء إستثمارات مالية أخرى .

□ ارصدة دائنة أخرى (هـ/ ٢٧٣) .

وينقسم هذا الحساب الى :

- دائنو بمبالغ مستقطعة من العاملين .
- أرباح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة .
- أرصدة دائنة متنوعة .

ويقيد بالحساب الأخير مساهمة العاملين فى المزايا العينية وكذلك أوراق الدفع غير المتعلقة بحساب الموردين مثل سحب كمبيالة على الوحدة نتيجة شرائها أصل ثابت (على سبيل المثال) .

□ مصروفات جارية وتخصصية مستحقة (هـ/ ٢٧٤) .

وهو حساب وسيط لإبراز حركة النقدية لتسهيل إستخراج الموازنة النقدية وينقسم الى حسابات فرعية هى :

- اجور مستحقة .
- إيجارات مستحقة .
- فوائد مستحقة .
- تبرعات مستحقة .
- إعانات مستحقة للغير .
- تعويضات مستحقة .
- مصروفات سنوات سابقة مستحقة .

وقد سبق أن تناولنا الحسابات المساعدة الخاصة بالإنتاج تحت البيع حـ/ ٢٧١ ، ودائنون مختلفون حـ/ ٢٧٢ ، أما الحسابات الفرعية لحساب (٢٧٣) أرصدة دائنة أخرى وكذلك لحساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة (حـ/ ٢٧٤) فسوف نتعرض لها عند شرح الإستخدامات .

ثامناً : نتيجة العام (حـ/ ٢٨) :

بالرغم من أن الدليل المحاسبى قد أعطى لنتيجة العام حـ/ ٢٨ إلا أن ذلك ليس حسابا بالمعنى المفهوم ، ويعبر هذا الرقم عن حساب العمليات الجارية الذى إستحدثه النظام كقائمة ختامية لنتائج أعمال الوحدة الإقتصادية .

وبعد ترحيل حسابات الإستخدامات والموارد لحساب العمليات الجارية - وذلك بعد إجراء التسويات الجردية - ينتج عن ذلك رصيد لهذا الحساب ، وقد يكون الرصيد مدين فيدل على العجز الجارى حـ/ ٢٨١٢ ، أو قد يكون الرصيد دائنا فيعبر عن الفائض حـ/ ٢٨١١ .

وسوف نوضح حساب العمليات الجارية فى الباب الأخير على وجه التفصيل .

الباب الثالث

إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بالإستخدامات والموارد[1]

الفصل الأول : التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإستخدامات .

الفصل الثانى : التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالموارد .

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، النظام المحاسبى الموحد ، مرجع سابق ، ص ١٣٢-٢١٢

الباب الثالث

إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بالإستخدامات والموارد

تمهيد :

إستخدم النظام المحاسبى الموحد إصطلاح "الإستخدامات" ليعبر عن النفقات والأعباء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الإقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة إستخدام عوامل الإنتاج (الأرض والطبيعة ، رأس المال ، العمل ، التنظيم) فى مباشرة نشاطها ، وإستغلال هذه العوامل ، وتقويم مساهمتها فى العملية الإنتاجية التى تقوم بها الوحدة الإقتصادية يطلق عليها الإستخدامات وهذا يعنى إستخدام عوامل الإنتاج فى نطاق الوحدة الإقتصادية .

كما إستخدم النظام المحاسبى الموحد إصطلاح "الموارد" ليعبر عن الإيرادات والأرباح التى تتحقق أو تحسب للوحدة الإقتصادية خلال فترة مالية معينة .

ويتناول هذا الباب طرق إثبات العمليات المالية المتعلقة بكل من الإستخدامات والموارد فى فصلين مستقلين هما :

الفصل الأول : التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإستخدامات .

الفصل الثانى : التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالموارد .

الفصل الأول

التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإستخدامات

مقدمة :

مر بنا القول أن الإستخدامات تعنى إستخدام عوامل الإنتاج فى نطاق الوحدة الإقتصادية ويحدد محاسبو التكاليف هذه العوامل بصفة عامة على أنها تشتمل : "العمل ، المواد ، الخدمات" ويقومون تلك العوامل للحصول على عناصر التكلفة التى تحددها محاسبة التكاليف فى : الأجور و تكلفة المواد (السلع) والمصروفات .

ويتفق النظام المحاسبى الموحد فى تبويب عناصر الإستخدامات مع هذا الأسلوب الى حد ما ولكنه يراعى فى التبويب إحتياجات المحاسبة القومية التى من أهدافها الإستهلاك الوسيط (سلع ، خدمات) ، وقياس القيمة المضافة كأنصبة قابلة للتوزيع على عوامل الإنتاج على المستوى القومى ، والتى يحددها الإقتصاديون بأربعة : " الطبيعة ،رأس المال ، العمل ، التنظيم " .

لذلك قسم النظام الإستخدامات الى ستة حسابات عامة هى " الأجور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، المشتريات بغرض البيع ، المصروفات التحويلية الجارية ، التحويلات الجارية التخصيصية " .

ونعرض فيما يلى كل عنصر من هذه العناصر على نحو يوضح الأسلوب الذى إنتهجه النظام فى التبويب التفصيلى لكل عنصر والمعالجة المحاسبية التى تتفق وطبيعته ، وطبقاً لذلك تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الأجور .

المبحث الثانى : المصروفات العامة (المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية المشتريات بغرض البيع) .

المبحث الثالث : المصروفات التحويلية الجارية .

المبحث الرابع : التحويلات الجارية التخصيصية .

المبحث الأول

الأجـــــــور

عرفها النظام المحاسبى الموحد بأنها عبارة عما تحصل عليه قوة العمل من أجور نقدية وماتتمتع به هذه القوة من مزايا عينية ، وكذلك مقدار ما تتحمله الوحدة من مساهمتها فى التأمينات الإجتماعية ٠

مما تقدم يتضح أن حساب الأجور ينقسم الى ثلاث حسابات نتناولها فى الفروع الثلاثة التالية :

الفرع الأول : الأجور النقدية ٠

الفرع الثانى : المزايا العينية ٠

الفرع الثالث : مساهمة الوحدة فى التامينات الإجتماعية ٠

وفيما يلى شرح تفصيلى لكل سبق ٠

الفرع الأول

الأجور النقدية

يقصد بالأجور النقدية مايستحقه العاملون من أجور وما فى حكمها فتشتمل أجور الوظائف الدائمة والمكافآت الشاملة ، ومكافآت الخبراء وتكاليف المعارين الذين تتحمل الوحدة بأجورهم ، وتكاليف الإجازات الدراسية والمنح التدريبية والمكافآت والرواتب والبدلات ٠

وتمثل الأجور النقدية دخول جانب كبير من القطاع العائلى ، وبقياسه يمكن تحديد جانب كبير من القطاع العائلى ، وبقياسه يمكن تحديد جانب كبير أيضا من حجم الطلب النهائى لهذا القطاع على السلع والخدمات ، وتحديد مدفوعاته التحويلية ومدخراته من ناحية أخرى ٠

ولقد وضع النظام مجموعة عن القواعد الخاصة بالأجور النقدية وهى :

١- لايدخل ضمن الأجور النقدية البدلات التى تدفع مقابل نفقات تتعلق بالنشاط الإنتاجى مثل : بدلات الإنتقال ٠

٢- تتمثل تكلفة الأجور النقدية بالنسبة للوحدة الإقتصادية فى إجمالى الأجر دون صافيه أى قبل إجراء الإستقطاعات .

٣- اثبات الأجور المرتدة وبنود الأجور المستحقة فى نهاية الفترة بجعل حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - أجور مستحقة دائنا.

٤ - قيد الاستقطاعات للحسابات المختلفة كما يلى :

حسابات الميزانية المختصة	نوع الإستقطاع
١- دائنون متنوعون	الضرائب المستقطعة عند المنبع من العاملين ح/ ٢٦٣ وتقيد لحساب «مصلحة الضرائب -كسب العمل ودفاع ودمغة» حصة العاملين فى إشتراك هيئة التأمينات الإجتماعية وتقيد لحساب «الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية» حساب جارى وهناك بعض الهيئات تشترك فى صندوق التأمين والمعاشات وليس فى هيئة التأمينات الإجتماعية ففى هذه الحالة تقيد حصة العاملين فى حساب «الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات» إشتراكات الإدخار وتقيد لحساب «الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية مقابل الإدخار»
٢- دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين ح/٢٧٢	ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات لحساب دائنين مثل - أقساط مشتريات العاملين من وحدات أخرى - أقساط سداد سلف العاملين من البنوك. - إشتراكات فى نوادى ونقابات ... - استقطاعات تنفيذا لأحكام قضائيه ..

٣- أرصدة دائنة متنوعة حـ/٢٧٣٢	ويقيد لهذا الحساب مقدار مساهمة العاملين فى المزايا العينية التى تقدمها الوحدة الإقتصادية
٤- عملاء قطاع خاص عائلى حـ/١٦١٢٧	ويقيد لهذا الحساب الإستقطاعات سدادا لثمن مشتريات العاملين من الوحدة الإقتصادية
٥- مدينون متنوعون سلف العاملين حـ/١٦٣٢	ويقيد لهذا الحساب الإستقطاعات سدادا لسلف العاملين من الوحدة الإقتصادية

المعالجة المحاسبية للأجور النقدية :

١- إثبات الأجور النقدية :

طبقا للقواعد السابقة ، يقيد اجمالى كشوف الأجور بجعل حساب الأجور النقدية مدينا باجمالى الأجور وحساب بنك حساب جارى دائنا بصافى الأجر ، مع قيد الاستقطاعات للحسابات المتعلقة بها ، ويتم ذلك باجراء القيد التالى :

منه	له	جزئى	بيــــان
xxx			من حـ/ أجور نقدية
			(حسب التحليل النوعى
xx			من حـ/تأمينات إجتماعية
			(مقدارمساهمة الوحده)
	x		الى حـ/دائنون متنوعون
		x	- مصلحة الضرائب
			-كسب عمل ودفاع ودمغة

- الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية -جارى(١)	×		
- الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية -إدخار	×		
الى حـ/ دائنون متنوعون بمبالغ مستقطعة من العاملين		×	
- أقساط مشتريات العاملين من الشركات	×		
- أقساط سلف العاملين من البنوك	×		
- نقابة... نادى	×		
- أحكام قضائية « نفقة شرعية »	×		
الى حـ/أرصدة دائنة متنوعة مساهمة العاملين فى المزايا العينية		×	
الى حـ/ عملاء قطاع خاص عائلى أقساط مشتريات العاملين من نفس الوحدة		×	
الى حـ/ مدينون متنوعون أقساط سلف العاملين من نفس الوحدة		×	
الى حـ/بنك حساب جارى		×	

٢- سداد الإلتزامات المترتبة على الإستقطاعات :

وتتمثل فى "دائنون متنوعون" دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين "أما الإستقطاعات الأخرى ' والتى يترتب على جزء منها تحصيل كل أو جزء من حقوق الوحدة قبل العاملين بها ' ويتمثل ذلك فى الإستقطاعات المقيدة لحسابات " عملاء قطاع خاص عائلى" و "مدينون متنوعون - سلف العاملين" كما أن هناك جزء آخر يتمثل فى إسترداد جزء من تكلفة المزايا العينية ويتمثل ذلك فى مساهمة العاملين فى هذه المزايا ' والمقيدة لحساب "أرصدة دائنة متنوعة".

وطبقاً لذلك ينحصر سداد الإلتزامات فى "الدائنون المتنوعون" ودائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين ' ويتم إثبات ذلك كالآتى :

(١) يشمل حساب هيئة التأمينات الاجتماعية - جارى (مساهمة الوحدة + حصة العاملين)

[illegible]

[illegible] ٧ [illegible]

الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية جارية

الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - ادخار

[illegible] من حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين

× الى حـ/ بنك حساب جارى

٣- مرتجعات الأجور :

[illegible] أن ترجع بعض أجور العاملين ولاتصرف [illegible] لأى سبب من [illegible] ، ويتم توريدها في خزينة الوحدة ، وتثبت في الدفاتر لحين زوال أسباب [illegible] تجاع - وتقيد هذه العمليات على النحو التالى :

× من حـ/ نقدية بالصندوق

(حسب نوعها)

× الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

أجــــور مســــتحقة

وعند صرف الأجور المرتجعة لأصحابها عند زوال أسباب الإرتجاع تعالج على النحو التالى :

× من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

أجــــور مســــتحقة .

× الى حـ/ بنك حساب جارى

أو × الى حـ/ نقدية بالصندوق .

٤ - السلف النقدية للعاملين :

عند منح سلف نقدية للعاملين بشيك يجرى القيد التالى :

xx من حـ/ مدينون متنوعون
سلف العاملين
xx الى حـ/ بنك حساب جارى

ويتم تحصيل السلف النقدية عادة على اقساط شهرية فى شكل استقطاعات من الأجور النقدية

الفرع الثانى

المزايا العينية

تعتبر المزايا العينية أجرا عينيا يحصل عليه العاملون كعنصر من عناصر الدخل الإجمالى ، فتشمل صافى تكاليف الغذاء والملابس التى تصرف للعاملين ، وصافى تكاليف نقل العاملين وتكاليف العلاج الطبى ، وتكاليف السكن المجانى ، والمزايا العينية الأخرى .

ولاتدخل المزايا أو البدلات التى ترتبط بطبيعة النشاط الإنتاجى ضمن المزايا العينية ، بل تحمل على الحسابات الخاصة بها فى الإستخدامات ، ولقد حدد النظام هذه البدلات وتلك المزايا على النحو التالى :

- بدل إنتقال .
- تكاليف نقل العاملين من أماكن التجميع الى مواقع العمل خارج المدن .
- تكلفة التغذية التى تقدم للعاملين تعويضا لهم عن الأضرار الصحية التى يتعرضون لها نتيجة لطبيعة العمل ، كالألبان التى تصرف للعاملين فى بعض الصناعات .
- بدل الملابس أو التكاليف التى يتحتم على العاملين إرتداؤها بسبب طبيعة العمل ، وتستعبد من ذلك الملابس التى تصرف للعاملين لمجرد توحيد الزى أو كمعونة .

ويلاحظ أن عبئ المزايا العينية للوحدة الإقتصادية يتمثل فى صافى تكلفتها ، لذلك يتعين تسوية حساب المزايا العينية فى نهاية كل فترة دورية ، بجعله دائنا بحصيلة مساهمة العاملين خلال تلك الفترة ، وتقيد هذه المساهمة لحساب "أرصدة متنوعة" سواء خصمت هذه المساهمة من الأجور النقدية أو تم دفعها نقداً بواسطة العاملين .

□ وسائل تأدية المزايا العينية للعاملين :

تقدم الوحدة الإقتصادية المزايا العينية للعاملين كلها أو بعضها بأحد الوسيلتين التاليتين :

١- تؤدى الخدمة بواسطة الغير ، وتقوم الوحدة بسداد المستحق عن هذه المزايا .

٢- تقدم الوحدة الخدمة بواسطة أجهزتها .

وفى كلتا الحالتين يقضى النظام المحاسبى الموحد أن يحمل حساب المزايا العينية بالمستحق للغير أو بحصتها ،وذلك فى الحالة الأولى ، أما فى الحالة الثانية ، تتحمل حـ/ المزايا العينية بتكلفة أداء الخدمة مقابل إستبعاد عناصر تكلفتها من عناصر استخدامات (الأجور) ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، ومصروفات تحويلية جارية مثل الإهلاك ، والإيجارات) .

ويرى البعض (١) أن الطريقة الأخيرة تخل بالتقسيم الموضعى للأجور ، ويجعل الأجور النقدية لاتمثل الحقيقة فى الوحدات الإقتصادية لأنه لايشتمل على الأجور النقدية للعاملين فى تقديم هذه المزايا العينية .

بينما يرى البعض الآخر أن هذا الخلل يقابله مزايا أخرى للأسلوب الذى يتبعه النظام المحاسبى ، ومن أهم المزايا مايلى :

أ- إمكان تحديد الأجر العينى الذى يحصل عليه العاملين فى الوحدات القتصادية.

ب- إمكان إجراء المقارنة بين الوحدات الإقتصادية فى مجال أداء المزايا العينية .

ج- حصر هذه المزايا العينية لأحكام الرقابة على سياسة منحها .

---

(١) عبد اللطيف حافظ وأخرون ، النظرية والتطبيق هى : النظام المحاسبى الموحد ، مرجع سابق ، ص ٤٩ .

□ المعالجة المحاسبية للمزايا العينية فى حالة الشراء من الغير :

لايثير معالجة المزايا العينمية أية مشكلة من ناحية تحميلها على حـ/٢١٢ ، ولكن تختلف الآراء حول إثبات الإستحقاق ، وهناك طريقتين :

الأولى	الثانية
توسيط حـ/ أجور مستحقة	توسيط حـ/ الموردون

وفيما يلى شرح لما سبق :

الأولى : توسيط حـ/ أجور مستحقة :

يفضل البعض هذه الطريقة إستناداً الى أن النظام المحاسبى يقضى بذلك وبناءاً عليه تكون القيود كما يلى :

١- قيمة إستحقاق فواتير المزايا :

× من حـ/ مزايا عينية .

× إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة أجور مستحقة .

٢- سداد القيمة :

× من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة أجور مستحقة

× من حـ/ أرصدة دائنة متنوعة (مساهمة العاملين).

× الى حـ/ بنك حساب جارى

الثانية : توسيط حـ/ الموردين فى حالة الشراء بالأجل:

يستند البعض الآخر لهذه المعالجة إستناداً الى أن الأمر فى جوهره لايعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات ، ومن ثم فإن الحساب الذى يفضل توسيطه هو حساب "موردون" .

وبناء على هذه المعالجة يقيد إستحقاق المزايا العمينية لإجمالى فواتير الموردين بالقيد الآتى :

× من حـ/ مزايا عينية

× الى حـ/ الموردين

وعند السداد يجعل حـ/ الموردين مديناً ، وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائناً .

وتستند الطريقة الأولى على إعتبار أن حـ/أجور مستحقة ، هو الحساب الوحيد الذى يبرز المدفوعات عن الأجور بصفة عامة سواء كانت نقدية أم عينية .

أما الطريقة الثانية فتستند على قصر حساب الأجور المستحقة حـ/٢٧٤١ على الأجور النقدية ، كما تستند الى المزايا العينية المشتراة من الغير (سلع وخدمات) ومن ثم فإن الحساب الوسيط المناسب هو حساب الموردين ، ويفضل الباحث هذه الطريقة إستناداً الى أن الأمر فى جوهره لايعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات .

المعالجة المحاسبية للمزايا العينية التى تؤديها الوحدة بواسطة أجهزتها:

قد تقوم الوحدة بتقديم بعض المزايا العينية بواسطة أجهزتها مثل إقامة مطعم لتغذية العاملين ، أو مستشفى ، ... الخ) ويقضى النظام المحاسبى الموحد أن يتم تجميع عناصر تكلفة المزايا العينية التى تؤديها الوحدة ، ويتم ذلك بتحديد مجموعة لمراكز الخدمات الإجتماعية (المطعم، المستشفى ، النقل ،.. الخ) ثم يتم توزيع عناصر الإستخدامات ، ويمثل مجموع نصيب كل مركز من هذه العناصر تكلفة أداء المزايا العينية للعاملين حسب النوع — فمثلاً إجمالى تكلفة المطعم تعادل تكاليف التغذية ، وإجمالى تكلفة العيادة والمستشفى تعادل تكلفة العلاج وهكذا .

تقع مراكز الخدمة الإجتماعية فى نطاق مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية ، لأن هذه المراكز يستفيد منها مراكز الإنتاج بصفة أساسية ، ولتوضيح صورة ماتقدم نورد فيما يلى كشف توزيع عناصر الإستخدامات تمهيد لحصر تكلفة المزايا العينية التى تؤدى بمعرفة الوحدة .

وتجمع تكاليف مراكز الخدمات الإجتماعية ، وتقيد على حساب المزايا العينية بالقيد التالى :

×× من هـ/ مزايا عينية .

× الى هـ/ أجور نقدية .

× الى هـ/ مزايا عينية

× الى هـ/ تامينات إجتماعية

× الى هـ/ مستلزمات سلعية

× الى هـ/ مستلزمات خدمية

× الى هـ/ مصروفات تحويلية جارية (إهلاك ، إيجارات)

□ **معالجة مساهمة العاملين فى المزايا العينية :**

يساهم العاملين عادة فى تحميل جزء من المزايا العينية ويسددونها نقداً أو تخصم من أجورهم ، ويعالج فى كلاتا الحالتين على النحو التالى :

١- تحصيل المساهمة نقداً :

× من حـ/ نقدية بالصندوق

× الى حـ/ الأرصدة الدائنة المتنوعة

٢- إستقطاع المساهمة من أجور العاملين :

وقد سبق أن تناولنا ذلك عند شرح الأجور النقدية حيث يتم تقييد مساهمة العاملين - خصماً من الأجور النقدية - فى حساب أرصدة دائنة متنوعة .

٣- تخفيض إجمالى تكلفة المزايا العينية بنصيب العاملين :

فى حالة قيام الوحدة بأداء المزايا العينية بمعرفة أجهزتها تظهر مراكز الخدمات الإجتماعية إجمالى التكلفة ويعلى نصيب العاملين فى حـ/ ٢٧٣٣ ، وينبغى فى هذه الحالة تخفيض إجمالى التكلفة بالقيد التالى :

× من حـ/ أرصدة دائنة متنوعة :
(مساهمة العاملين)
× الى حـ/ مزايا عينية

الفرع الثالث

تأمينات إجتماعية

التأمينات الإجتماعية هى عبارة عن مساهمة الوحدة فى أعباء التأمين الصحى والشيخوخة وإصابات العمل والبطالة ، وفى حقيقة الأمر أن هذه الأنواع من التأمينات تعتبر كفالة إجتماعية للعاملين بالوحدة الإقتصادية ، بالإضافة الى أن معظمها تعتبر مدخرات إجبارية تعتمد عليها الدولة فى تمويل خطة الإستثمار كما تشمل أيضاً فروق مكافأة ترك الخدمة الى تتحملها الوحدة .

□ المعالجة المحاسبية للتأمينات الإجتماعية :

تحسب حصة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية بمختلف أنواعها وفقاً للمعدلات التى تقررها القوانين المنشئة لهذه التأمينات وتعالج بطريقتين :

١- حساب حصة الوحدة على إجمالى الأجور النقدية المستحقة عليها تأمينات وفقاً لقانون وتعالج على النحو التالى :

× من حـ/ تأمينات إجتماعية
× الى حـ/ دائنون متنوعون
الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية - جارى
الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية - إدخار .

٢- حساب حصة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية على كشوف الأجور ، وبعبارة أخرى تعد كشوف الأجور بحيث تشتمل على خانة لحصة

الوحدة فى التأمينات الإجتماعية بأنواعها المختلفة ، وفى هذه الحالة يكون قيد اتلأجور يشتمل على حصة الوحدة وحصة العامل كإستقطاع – ويكون القيد كما سبق أن أوضحنا عند شرح الأجور النقدية .

□ معالجة فروق مكافأة ترك الخدمة :

حل هذا الحساب محل حساب مخصص مكافآت ترك الخدمة بعد أن ألغى النظام ذلك المخصص ، وإستبدل به حساب هيئة التأمينات مقابل مكافآت ترك الخدمة .

ويجعل هذا الحساب دائنا فى نهاية كل فرتة مالية بالمستحق عن فروق مكافآت ترك الخدمة للعاملين الذين إلتحقوا بالعمل قبل ١٩٦١/١٢/٣١ ، والتى تنتج عن الفروق بين حصة صاحب العمل المحتجزة لدى كل من شركات التأمين والهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية ، وبين مكافآت ترك الخدمة التى تستحق لهؤلاء العاملين طبقاً لقانون العمل .

ويجعل مدينا كلما قامت الوحدة بسداد فروق مكافآت لهيئة التأمينات الإجتماعية عن أشخاص يتركون الخدمة .

ولما كانت هذه الفروق تمثل إلتزاماً محدداً لذلك فإنه طبقاً لما جاء بالنظام فإنها تقيد لحساب "الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية" ، ويتم ذلك نهاية كل فترة محاسبية ، وذلك بالقيد التالى :

× من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية

× الى حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية

مقابل مكافأة ترك الخدمة

وعند خروج أحد العاملين فى الوحدة ممن لهم مكافأة ترك اللخدمة – لبلوغه السن القانونية ، أو لأى سبب يبيحه القانون – تحررالوحدة إستمارة خاصة يثبت ضمن بياناتها فرق مكافأة ترك الخدمة المستحق للعامل ؟، وترسل الإستمارة مرفقاً بها إستحقاق الهيئة ف الفروق ، وتقوم الوحدة بإثبات السداد بقيمته على النحو التالى :

× من حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية

مقابل مكافآت ترك الخدمة

× الى حـ/ بنك حساب جارى

□ **تعويضات إصابة العمل :**

تقوم الوحدات الإقتصادية بسداد تعويضات إصابة العمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية ، وقد صدرت أخيراً تعليمكات يحق بمقتضاها للوحدات الإقتصادية خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة ، وبقيد سداد التعويض للعامل بالقيد الآتى :

× من حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية - حساب جارى

× الى حـ/ بنك حساب جارى

ويقترح البعض أن يثبت صرف تعويضات إصابة العمل بتوسيط حـ/ أرصدة مدينة متنوعة ، ولكن هذا لم يخصص كما سبق أن شرحنا لإثبات عمليات التى أصابت العمل تصرف نيابة عن الهيئة العامة للتأمينات ، تأيد هذا الرأى بإستفسار من اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد .

المبحث الثانى

المصروفات العامة

مقدمة :

قسم النظام المحاسبى الموحد بند المصروفات العامة التى تظهر فى حساب العمليات الجارية الى المجموعة الآتية :

١- المستلزمات السلعية هـ/ ٣٢ .
٢- المستلزمات الخدمية هـ/ ٣٣ .
٣- المشتريات بغرض البيع هـ/ ٣٤ .

ولقد وضع النظام مجموعة من القواعد الخاصة بهذه المجموعات الثلاث نوضحها فيما يلى :

١- فرق النظام بين مشتريات السلع والمواد التى تشترى بقصد إستخدامها فى الوحدة الإقتصادية ، ومشتريات البضاعة بقصد البيع .
٢- يتم توسيط حـ/ الموردين عند إثبات المشتريات الآجلة سواء كانت مستلزمات سلعية أو مشتريات بغرض البيع .كما يتم توسيط هذا الحساب أيضا بالنسبة للمستلزمات المؤداة بواسطة الغير سواء كان الحصول على خدمات الغير بالنقد أو بالأجل .
٣- قسم النظام حساب الموردين الى عدد من الحسابات الفرعية بما يتفق مع أنواع القطاعات الإقتصادية المختلفة (موردو قطاع عام ، موردو قطاع خاص ، موردو الخارج) ، وينقسم موردو القطاع العام بدوره الى (خدمات وأعمال) ، والقصد من ذلك هو تحديد ما يورده كل قطاع من القطاعات المختلفة .
٤- واقعة الصرف من المخازن فى المنشأة للإستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التى سبق تخزينها ، أما المستلزمات التى لاتقبل التخزين بطبيعتها فإن واقعة الإستحقاق هى المنشأة للإستخدام أم بالنسبة لها

وبالنسبة للمشتروات بغرض البيع فالواقعة الشراء هى المنشأة للإسسشتخدام ، ؛أما المستلزمات الخدمية فإن واقعة الإستحقاق هى المنشأة للإستخدام

٥- حدد النظام المحاسبى الموحد تكلفة الشراء من المواد الأولية ، والبضائع بغرض البيع على أساس فواتير الشراء مضافاً اليها مصروفات الشراء المباشرة حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية .

٦- تسعير المواد المنصرفة على أساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح للسعر بعد كل إضافة .

٧- "إقتصار تحميل حساب المستلزمات الخدمية بالخدمات التى لاتعتبر فنياً جزء من تكلفة إستخدام آخر (أى بخلاف المستلزمات الخدمية) ،أو أصل من الأصول أو تسوية لمورد من الموارد" (١) فقد سبق القول أن المستلزمات الخدمية تؤدى بواسطة الغير ، وليس معنى ذلك أن كل مايؤدى بواسطة الغير يعتبر مستلزمات خدمية ، لذلك يتعين توجيه بعض هذه الخدمات لحساب آخر .

فى ضوء القواعد السابقة نعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية للمجموعات الثلاث السابق عرضها ، وذلك من خلال الفروع التالية :

الفـرع الأول : المستلزمات السلعية .
الفرع الثانى : المستلزمات الخدمية .
الفرع الثالث : المشتروات بغرض البيع .
الفرع الرابع : اليوميات المساعدة الخاصة بمجموعة المصروفات العامة .

الفرع الأول

المستلزمات السلعية

تمثل المستلزمات السلعية مايستخدم فى العمليات الإنتاجية ، أو لأغراض الوحدة المختلفة من سلع ، ويقصد بالسلع فى هذا الصدد المعنى الإقتصادى الذى يعتبر السلع جزءاً من الإستهلاك الوسيط الذى يسمى النظام فى تبويبه لهذا الحساب أن يظهر المقادير الإجمالية الكلية التى تهتم بها المحاسبة القومية .

وتتمثل الإستخدامات من المستلزمات السلعية فى متطلبات الإنتاج من منتجات وسيطة مثل الخامات والوقود والزيوت والقوى المحركة للتشغيل ، وقطع الغيار والمهمات ، ومواد تعبئة وتغليف وما إلى ذلك .

وتظهر حركة المستلزمات السلعية فى حسابات الميزانية الخاصة بها والسابق التعرض لها حيث نجعل هذه الحسابات مدينة برصيد أول المدة والمشتريات خلال العام ودائنة بما يتم إستخدامه من مستلزمات فى العملية الإنتاجية .

وفيما يلى الحسابات المساعدة والفرعية الخاصة برصيد المستلزمات السلعية والحسابات المساعدة والخاصة بالمستخدم فيها فى العملية النتاجية.

حسابات ميزانية			حسابات نتيجة		
ح/١٣١		مخزن المستلزمات السلعية:	ح/٣٢		مستلزمات سلعية:
	ح/١٣١١	مخزن الخامات		ح/٣٢١	خامات رئيسية مساعدة
	ح/١٣١٢	مخزن الوقود		ح/٣٢٢	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل (مصروفات مواد بترولية مواد تزييت وتشحيم كهرباء) مخازن مخزن مواد تعبئة وتغليف
	ح/١٣١٣	مخزن قطع			
	ح/١٣١٤	الغيار والمهمات			
	ح/١٣١٥	مخزن المخلفات		ح/٣٢٣	قطع الغيار ومهمات (يشمل قطع غيار ومواد

	الصيانة ومواد مهمات متنوعة.
حـ/٣٢٤	مواد تعبئة وتغليف(مواد مستهلكة مواد متداولة)
حـ/٣٢٥	مخلفات
حـ/٣٢٦	أدوات كتابية
حـ/٣٢٧	مياه وانارة

ويتبين مما سبق مايلى :

١- أن النظام المحاسبى الموحد لم يفرد بالدليل حسابات ميزانية للادوات الكتابية والكتب ولا للمياه والإنارة وذلك لعدم إمكان تخزين الثانية فى العادة ، أما بالنسبة للأولى فهى محور اختلاف فى الرأى بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه المستلزمات ، فيرى البعض أن صغر قيمتها يجعل تحميل العمليات الجارية بما يشترى منها مباشرة أمر غير مكروه (وهذا ما أخذ به النظام) بينما يرى آخرون (١) أن المعالجة السابقة تخالف قواعد الرقابة الداخلية كما قد تؤدى إلى المقابلة غير السليمة بين الموارد والإستخدامات بالإضافة إلى عدم التمكن من تحقيق أهداف محاسبة التكاليف على أساس سليم ، لذلك يقترح أصحاب هذا الرأى بأن تحمل الأدوات الكتابية على حساب " مخزن المواد والمهمات المتنوعة حـ/١٣١٣٢ وهو أحد الحسابات الفرعية لمخزن قطع الغيار والمهمات ، أما بالنسبة للكتب فأنه إمتداد للرأى السابق يجب أن تندرج تكلفة المكتبة تحت حساب أثاث ومعدات ومكاتب - مهمات مكتبية حـ/١١٦١٣ ، على أن يتم إهلاكها على أساس إعادة التقدير ، ونحن نؤيد الرأى الأخير لمعالجة الأدوات الكتابية والكتب .

٢- تأخذ المستلزمات السلعية الصور الثلاثة التالية :

أ. مستلزمات سلعية تشترى من الغير أو تنتج بالوحدة ، ثم تخزن وتصرف للاستخدام .

---

(١) المرجع السابق ، ص ٩٥ .

ب- مستلزمات سلعية تحصل عليها الوحدة من الغير وليس من طبيعتها التخزين (كالقوى المحركة والإنارة والمياة).

جـ- مستلزمات سلعية تشترى من الغير للاستخدام مباشرة دون توسيط المخازن .

المعالجة المحاسبية :

أ- مستلزمات سلعية تشترى ثم تخزن وتصرف للاستخدام :

١- شراء مستلزمات سلعية وتخزينها :

× من حـ/ المخازن
مخزن ....
مخزن ....
مخزن ....
× إلى حـ/ الموردين (اذا كان الشراء بالأجل)
(حسب القطاعات)
أو
× الى حـ/بنك حساب جارى(اذا تم الشراء بشيك)

٢- صرف مستلزمات سلعية من المخازن :

× من حـ/ مستلزمات سلعية
خامات
وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
قطع غيار ومهمات
....
× إلى حـ/ المخازن
مخزن خامات
مخزن الوقود
مخزن قطع غيار ومهمات

ب - مستلزمات سلعية تحصل عليها الوحدة من الغير ولا تقبل التخزين بطبيعتها :

× من حـ/ مستلزمات سلعية

وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل

كهرباء

مياه وإناره

× إلى حـ/ بنك حساب جارى

جـ - مستلزمات سلعية تشترى بغرض الإستخدام المباشر :

× من حـ/ مستلزمات سلعية

× إلى حـ/ بنك حساب جارى

ويتم توسيط حساب الموردين اذا تم الشراء بالأجل .

د - المعالجة المحاسبية للأدوات الكتابية :

كما سبق القول بخصوص الاراء التى تعرضت لهذه المعالجة المحاسبية ، وقد فضلنا الرأى الثانى والذى يقضى بأن تحمل الأدوات الكتابية على حساب " مخزن المواد والمهمات المتنوعة " يكون القيد كالاتى :

بإفتراض أنه تم شراء أدوات كتابية على الحساب من إحدى شركات القطاع الخاص .

× من حـ/ مخزن قطع غيار ومهمات

مخزن مواد ومهمات متنوعة

× إلى حـ/ الموردين

موردو ق.خ

شركة ....

ويتم صرف الأدوات الكتابية بمقتضى أذون صرف تندمج فى إذن قيد اليومية الخاص باجمالى يومية صادر المخازن ، وتقيد تكلفتها على حساب أدوات كتابية ولحساب " مخزن المواد والمهمات المتنوعة " .

هـ- المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة :

تنقسم مواد التعبئة والتغليف إلى نوعين ك الأول مواد مستهلكة والآخر متداولة ويعالج النوع الأول تماماً كالمستهلك من الخامات والوقود ، فيحمل حـ/ ٣٢ مستلزمات سلعية (مواد تعبئة مستهلكة) بالقيمة بمجرد صرفها من المخازن .

أما المواد المتداولة فلا يعتبر صرفها من المخازن أمراً يقضى بتحميل قيمتها بالكامل مثل طريقة المواد المستهلكة ، ولكن ينبغى أن يعاد التقدير ، وتحمل الإستخدامات (مستلزمات سلعية) بقيمة الفرق بين القيمة الأصلية والقيمة المقدرة .

وتعالج حركة مواد التعبئة والتغليف بإحدى طريقتين : (١)

الطريقة الأولى :

تحميل حـ/ مستلزمات سلعية - مواد تعبئة وتغليف متداولة حـ/ ٣٢٤٢ بالقيمة الدفترية للمواد وقت صرفها ، ثم جعله دائنا بالقيمة المقدرة لهذه المواد عند ردها ، مع الأخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة ، ويعاب على هذه الطريقة إنها لاتؤدى إلى أحكام الرقابة على مواد التعبئة والتغليف المتداولة طرف العملاء ، ولذلك نكتفى بذكرها .

الطريقة الثانية :

توسيط حـ/ بضائع لدى الغير - مواد تعبئة وتغليف متداولة للمحاسبة على حركة المواد مع تحميل حـ/ مستلزمات سلعية - مواد تعبئة وتغليف متداولة بالفرق بين القيمة الدفترية للمواد عند الصرف والقيمة المقدرة لها عند الرد ، ومع الأخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة غير المستردة .

(١) المرجع السابق ، ص ٩٥ .

مثـــــال:

صرفت إحدى الوحدات الإقتصادية مواد تعبئة متداولة لاحد عملائها مع بضاعة مباعة قيمة هذه المواد بالمخازن ١٠٠٠ جنيه - مقابل تأمين قدره ٢٠٠ جنيه وقد تم رد مواد التعبئة وقدرت بمعرفة الفنيين بمبلغ ٧٠٠ جنيه مع مسئولية العميل عما قيمته ٥٠ جنيه ، وقد خصم هذا المبلغ من التأمين الذى سبق أن دفعه العميل .

فتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

١) صرف المواد المتداولة إلى حـ/ العميل :

١٠٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير

١٠٠٠ إلى حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

٢) تحصيل التأمين من العميل :

٢٠٠ من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

٢٠٠ إلى حـ/ دائنون متنوعون

تأمينات للغير

٣) إرتجاع مواد التعبئة وإضافتها للمخزن :

٧٠٠ من حـ/ مخزن تعبئة وتغليف متداولة

٢٥٠ من حـ/ مستلزمات سلعية

مواد تعبئة وتغليف متداولة

٥٠ من حـ/ دائنون متنوعون

تأمينات للغير

١٠٠٠ إلى حـ/ بضائع لدى الغير

٤) المخلفات :

يثبت إيداع هذه المخلفات بالمخزن على أساس قيمتها التقديرية (على أساس قيمتها البيعية فى ضوء متوسط أسعار بيعها فى العام السابق) بالقيد التالى :

× من حـ/ مخزن المخلفات

× إلى حـ/ مخلفات إنتاج

وفى نهاية العام يقفل هذا الحساب فى حساب العمليات الجارية كما يلى :

× من حـ/ مخلفات إنتاج

× إلى حـ/ العمليات الجارية

وعند صرف هذه المخلفات ليعاد تشغيلها فى الإنتاج يجرى القيد التالى :

× من حـ/ المستلزمات السلعية

مخلفات إنتاج

× إلى حـ/ مخزن المخلفات

ز - تسوية المستلزمات السلعية بفروق الجرد :

قد تكون نتيجة الجرد المستمرة عن طريق مطابقة قوائم الجرد على أرصدة حسابات الأصناف فى دفتر أستاذ مساعدة المخزن وجود عجز أو زيادة فى المخزن ، وفيما يلى المعالجة المحاسبية لهذه الحالات .

تسوية فروق الجرد

معالجة العجز معالجة الزيادة

قد يكون العجز مسموح به أو غير مسموح به

وسوف نشرح ما سبق بالتفصيل :

معالجة العجز :

... وينقسم إلى العجز المسموح به أو الغير المسموح به .

١- العجز المسوح به (طبيعى) :

ويكون العجز مسموح به إذا كان فى حدود المعدلات المحددة مقدماً بواسطة الفنيين ، وحيث أن هذا العجز لا يمكن تفادية فيعالج كعنصر من عناصر التكلفة ويقيد كالآتى :

× من حـ/ مستلزمات سلعية

خامات (مثلا)

× إلى حـ/ مخزن الخامات

٢- العجز غير المسموح به (غير طبيعى) :

وهو العجز الذى يزيد عن المعدلات الفنية الموضوعية ، ومن الطبيعى يجب الإفتراض مبدئياً أن هناك شخص مسئول عن هذا العجز وفى هذه الحالة يجعل حساب الأرصدة المدينة الأخرى مديناً (مع فتح حساب للشخص المسئول) وحساب المخزن دائناً ويكون القيد كالآتى :

× من حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى

حساب ....

× إلى حـ/ مخزن الخامات

أما فى حالة عدم إمكان تحديد الشخص المسئول فالرأى المتفق عليه هو إعتبار تكلفة هذا العجز خسارة رأسمالية ، ويكون القيد كالآتى :

× من حـ/ خسائر رأسمالية

× إلى حـ/ مخزن الخامات

معالجة الزيادة :

قد يكون سبب هذه الزيادة عد إثبات فواتير مشتريات ، وفى هذه الحالة يجب إجراء القيد اللازم ، وقد ترجع هذه الزيادة إلى فروق الوزن أو العد أو القياس أثناء صرف المستلزمات خلال العام ، فتعالج هذه الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة ، ويكون القيد كما يلى :

× من حـ/ مخزن الخامات

× إلى حـ/ مستلزمات سلعية

خامات

الفرع الثانى

المستلزمات الخدمية

يقصد بالمستلزمات الخدمية الخدمات المؤداة بواسطة الغير واللازمة للعمليات الإنتاجية ومرتبطة بالنشاط الإنتاجى ، ومن ثم تعتبر هذه المستلزمات أحد عناصر الإستهلاك الوسيط الذى تهتم الحسابات القومية بقياسه بقصد التوصل إلى تحديد القيمة المضافة .

وتنقسم المستلزمات الخدمية إلى الحسابات المساعدة التالية :

٣٣١ مصروفات صيانة

٣٣٢ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

٣٣٣ مصروفات أبحاث وتجارب

٣٣٤ نشر وإعلان ومصروفات دعاية وإستقبال

٣٣٥ نقل وإنتقالات عامة ومواصلات

٣٣٦ تأجير معدات ووسائل نقل

٣٣٧ تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات

٣٣٨ مصروفات خدمية متنوعة

ويجب تطبيق القواعد السابق ذكرها والتى تتخلص فى توسيط حـ/ الموردين ، وأن تكون الخدمات بواسطة الغير ، وإقتصار تحمل المستلزمات الخدمية بالخدمات التى لا تعتبر جزء من تكلفة إستخدام آخر أو أصل من الأصول وتسوية لموردة من الموارد ، فمثلا :

- نقل مشتريات الوحدة من البضائع بغرض البيع ... تعتبر مصروفات النقل فى هذه الحالة جزء من تكلفة المشتريات ، ومن ثم يحمل على حساب مشتريات بضائع بغرض البيع .
- نقل مشتريات الوحدة من الأصول الثابته ، فى هذه الحالة يحمل المصروف على حساب تكوين سلعى وهو من حسابات الأصول .
- نقل مبيعات الوحدة من الانتاج التام (أو من البضائع) فى هذه الحالة يعالج المصروف كتسوية لايراد المبيعات كما سيتضح ذلك عند شرح الموارد .

المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية :

(١) إثبات فواتير المستلزمات الخدمية:

يتم إثبات بنود المستلزمات الخدمية بالقيد التالى:

xx من حـ/ مستلزمات خدمية

(حسب النوع)

xxالى حـ/ الموردين (إذا كانت على الحساب)

xxالى حـ/ بنك حساب جارى (إذا كانت بشيك)

(٢) قيد السداد :

اذا كانت العملية تمت على الحساب فإن قيد السداد يكون كما يلى:

xx من حـ/ الموردين

(حسب القطاعات)

xx الى حـ/ بنك حساب جارى

واذا كانت المعالجة السابقة - هى القاعدة العامة - الا أن هناك حالات خاصة تستحق الدراسة وهى :

= معالجة مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاول الباطن .

= معالجة مخصص الصيانة .(سنؤجل شرحه فى الأجزاء التالية)

= معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة وذلك عند إجراء التسويات الجردية فى نهاية السنة المالية .

وفيما يلى شرح وتحليل لما سبق بيانه .

معالجة مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :

يناسب حساب مصروفات مقاولى الباطن الوحدات الإقتصادية التى تعمل فى قطاع المقاولات أو تلك التى تزاول هذا النشاط مهما إختلف نوع القطاع الذى ينطوى تحت لوائه ، وهذه المصروفات عبارة عن قيمة المستخلصات التى يقدمها مقاولى الباطن عن الأعمال التى ينفذونها بتكليف من الوحدات الاقتصادية .

أما مصروفات التشغيل لدى الغير فهى عبارة عن قيمة الفواتير التى يقدمها الغير عن أعمال تمت على عناصر مخزون الوحدة (المستلزمات السلعية ، الانتاج غير التام ، البضائع بغرض البيع) نظرا لعدم توافر امكانيات لدى الوحدة لاجراء عمليات تشغيل على تلك العناصر ، ويستبعد من مصروفات التشغيل قيمة فواتير تشغيل ترد الى مخزن الخامات تمهيداً لإستخدامها فيما بعد فى عمليات الإنتاج - وهذه المصروفات تحمل على مخزن الخامات - حيث تعتبر جزء من تكلفة أصل من الأصول وبالتالى لا تعتبر مستلزمات خدمية .

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لفواتير مقاولى الباطن لا تختلف عما سبق أن بيناه بالنسبة للمستلزمات الخدمية عموماً ، ويكون قيد الإستحقاق كما يلى :

× من حـ/ مستلزمات خدمية

مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

الى حـ/ الموردين

موردو قطاع ....

ثم يجرى قيد سداد الفاتورة بجعل حساب الموردين مدينا وبنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

أما بالنسبة لمصروفات التشغيل لدى الغير فإن الأمر يحتاج لمعالجة خاصة لإقتران العملية لإرسال وإرتجاع مستلزمات سلعية أو إنتاج تام أو غير تام وتتم هذه المعالجة تبعاً للقواعد الآتية : (١)

أ- توسيط حـ/ بضائع لدى الغير حـ/ ١٣٤ للمحاسبة على حركة المستلزمات السلعية أو الانتاج .

ب- قصر تحمل حساب مصروفات التشغيل لدى الغير بالفواتير المتعلق بالانتاج التام ، وبذلك يخرج عن نطاق هذا الحساب الفواتير المتعلقة بعمليات تشغيليه على مستلزمات كما سبق أن ذكرنا .

لذلك نفرض المثال التالى :

أرسلت إحدى الوحدات الإقتصادية ٢٠٠ وحدة من الإنتاج التام لاحدى شركات القطاع العام لجراء عمليات تشغيلية عما بأن تكلفة الوحدة ٦جنيهـــــات

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٠٥ .

متفق على إجراء العمليات التشغيلية بمعدل ٠,٣٠ للوحدة ، وتم إرتجاع هذه الوحدات من هذه الإنتاج بعد إجراء العمليات المطلوبة ، فتكون القيود كما يلى :

١) عند إرسال الإنتاج التام :

١٢٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير

إنتاج تام

١٢٠٠ إلى حـ/ مخزون إنتاج تام

٢) عند إرتجاع الإنتاج التام وإستحقاق مصروفات التشغيل يكون القيد كما يلى :

١٢٠٠ من حـ/ مخزون إنتاج تام

٦٠ من حـ/ مستلزمات خدمية (٢٠٠ وحدة × ٠,٣٠٠)

مصروفات تشغيل لدى الغير

١٢٠٠ إلى حـ/ بضائع لدى الغير

٦٠ إلى حـ/ موردو قطاع عام أعمال

شركة ......

وحتى يتضح حالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالمستلزمات السلعية نفرض بيانات المثال السابق مع إفتراض أن العمليات المتعلقة بخامات رئيسية فيكون القيد كما يلى :

عند إرسال الخامات :

١٢٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير

مستلزمات سلعية

١٢٠٠ إلى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية

وعند إرتجاع الخامات وإستحقاق مصروفات التشغيل يكون القيد كما يلى :

١٢٦٠ من حـ/ مخزن الخامات الرئيسية

١٢٠٠ إلى حـ/ بضائع لدى الغير

٦٠ إلى حـ/ موردو قطاع عام أعمال

شركة ......

معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة عند إجراء التسويات الجردية :

تطبيقاً لاساس الإستحقاق قد يتبين من فحص حـ/ المستلزمات الخدمية فى نهاية العام وجود مستلزمات خدمية مستحقة أو مقدمة .

- المستلزمات الخدمية المستحقة :

طبقاً لما سبق بيانه يجرى قيد الإستحقاق فقط كالآتى :

× من حـ/ مستلزمات خدمية

(حسب النوع)

× إلى حـ/ موردو قطاع .....

شركة ....

وهكذا تظهر المستلزمات الخدمية ضمن رصيد حـ/ الموردين ويتم سدادها فى العام التالى :

- المستلزمات الخدمية المقدمة :

فيتم قيدها على حساب " الارصدة المدينة الأخرى حـ/ ١٧٩ " وذلك لان النظام لم يبين بالدليل حساباً خاصاً لمعالجة المقدمات ... فبفرض وجود مبلغ مدفوع مقدم لتأجير معدات ووسائل نقل يكون القيد كما يلى :

× من حـ/ الارصدة المدينة الأخرى

تأجير معدات ووسائل نقل مقدم

× إلى حـ/ مستلزمات خدمية

تأجير معدات ووسائل نقل

طبقاً لما تقدم تظهر المستلزمات الخدمية المقدمة فى الميزانية ضمن رصيد حساب " الارصدة المدينة الأخرى" فى بداية العام التالى يجرى قيد التسوية العكسى بجعل المستلزمات الخدمية مدينة والأرصدة المدينة الاخرى دائنة .

الفرع الثالث

المشتريات بغرض البيع

سبق أن أوضحنا القواعد الخاصة لهذا الحساب ، كما بينا أن النظام المحاسبى خصص هذا الحساب لإثبات وتجميع تكلفة البضائع التى تشترى بغرض البيع بحالتها أى تجرى عليها عمليات صناعية ؛ وهذه المشتريات قد تكون من السوق المحلى أو السوق الخارجي ، لذلك قسم حـ/ المشتريات بغرض البيع إلى حسابين مساعدين هما : ١ محلية حـ/ ٣٤١ ، وخارجية حـ/ ٣٤٢ .

ولقد سبق أن تناولنا المشتريات الخارجية عند شرح حسابات الأصول حساب إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ ١٣٦ وفيما يلى نوضح المعالجة المحاسبية للمشتريات المحلية .

١. قيد الشراء :

بإفتراض أن الشركة إشترت بضائع بالأجل تسليم مخازن المشترى فيكون القيد كما يلى:

× من حـ/ مشتريات بغرض البيع محلية

× إلى حـ/ موردون

(حسب القطاعات)

٢. عند السداد :

× من حـ/ موردون

(حسب القطاعات)

× إلى حـ/ بنك حساب الجارى

الفرع الرابع

اليوميات المساعدة الخاصة بمجموعة المصروفات العامة

سنستعرض فيما يلى نماذج لليوميات المساعدة الخاصة بالمشتريات (مستلزمات سلعية ، ومشتريات بضائع بغرض البيع) سواء محلية أو خارجية ، وكذلك يومية صادر المخازن ،وقد سبق أن تعرضنا فى الباب الأول للمقومات العامة للحسابات المالية .

١- يومية المشتريات :

ويثبت فى هذا الدفتر المعاملات المتعلقة بمجموعة المستلزمات السلعية الواردة بالنظام المحاسبى الموحد ، كما يثبت فيها المشتريات بغرض البيع ولايثبت فيها مشتريات الأصول الثابتة ، وقد تطلب النظام التفرقة بين مخزون المستلزمات السلعية من حيث كونه "خامات ، ومواد ووقود وزيوت وقوى محركة ، قطع غيار ومهمات ، ومواد تعبئة وتغليف " ، كما تطلب النظام الفصل بين المشتريات المحلية والخارجية ، وهذا بالإضافة الى تحليل الموردين حسب القطاعات (قطاع عام أعمال ، خدمات) ، وموردى قطاع خاص ، وموردى الخارج ، ونبين فيما يلى نموذج ليومية المشتريات المحلية ، ونموذج آخر ليومية المشتريات الخارجية ومن الممكن تصميم يومية واحدة بين المشتريات المحلية والخارجية .

ويقيد بيومية المشتريات (المحلية ، والخارجية) العمليات المتعلقة بالشراء (مستلزمات سلعية ، ومشتريات بضائع بغرض البيع) أولاً بأول وطبقاً لتواريخ حدوثها .

وفى خلال كل فترة محاسبية معينة (شهر مثلاً) ، يتم تجميع يومية المشتريات عن الشهر ، ويجرى القيد لملخص اليومية وذلك بإفتراض أن اليومية تشمل المشتريات المحلية والخارجية معاً ، ويكون القيد طبقاً لذلك

كما يلى :

× من حـ/ مخزن خامات
حـ/ رئيسية
حـ/ مساعدة
× من حـ/ مخزن وقود
× من حـ/ مخزن قطع غيار
× من حـ/ مخزن مواد التعبئة والتغليف
× الى حـ/ الموردين
قطاع عام خدمات
قطاع عام أعمال
قطاع خاص
× الى حـ/ إعتمادات مستندية
حـ/ إعتمادات مستندية
حـ/ رسوم جمركية

٢- يومية صادر المخازن :

تستخدم هذه اليومية عادة فى الوحدات الإقتصادية التى تزاول نشاط صناعى ويثبت فيها ما يتم صرفه من مخازن الوحدة من مستلزمات سلعية لازمة للنشاط .

وكما إقتضى الأمر تقسيم المشتريات من المستلزمات السلعية الى خامات ، ووقود ، وزيوت ، وقوى محركة ، وقطع غيار ومهمات ، ومواد تعبئة وتغليف ، فى يومية المشتروات بصدد يومية صادر المخازن .

المبحث الثالث

المصروفات التحويلية الجارية

طبقا للمفهوم الأقتصادى يعنى لفظ "التحويلات" المعاملات التى لا يترتب عليها إضافة للدخل وليست فى الحقيقة من العناصر اللازمة لانتاجه وبالتالى لا تحتسب من تكاليف هذا الإنتاج فالموارد الإقتصادية المحولة لاينتج عنها الحصول على مقابل فى صورة مباشرة محددة فى الفترة الجارية.

وبالنظر الى العناصر المكونة لبند المصروفات التحويلية الجارية نجد أن كل العناصر فيما عدا ضرائب والرسوم السلعية تعتبر من مكونات الدخل الأجمالى وليست تحويلا منه أو تصرفا طبقا للمفهوم الإقتصادى للتحويلات ،فالتحويلات تعتبر من عناصرالتصرف فى الدخل وليست من العناصر التحميلية على تكلفة الدخل لكونهالاتساهم فى إنتاجه ،ومعيار التفرقة بين المعاملات الدخلية والمعاملات التحويلية هو مساهمة المعاملة فى إنتاج الدخل ،ويعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من المعاملات الدخلية.

ولما كان من ضمن أهداف النظام المحاسبى الموحد محاولة الربط بين الحسابات على مستوى الوحدة الإقتصادية والحسابات القومية ،فإن الأمر كان يستدعى الألتزام بالتعريف الإقتصادى للمصطلحات المستخدمة فى المحاسبة القومية ،غير أن النظام فرق بين مكونات هذه العناصر فى حساب العمليات الجارية مما يسهل مهمة المحاسب القومى فى تحديد العناصر التحويلية منها.

ولقد عرفت اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام "التحويلات" "بأنها كل ما يقبض أو يصرف من جانب الوحدة دون أن يقابلة سلعة أو خدمة "إلا أن هذاالتعريف قد ينقد على أساس أنه لا يتلائم مع كثير من بنود المصروفات التحويلية الجارية ،فالإهلاك مثلا يعتبر نفقة مقابل خدمات الأصول الثابتة ،والإيجار يعتبر أيضا نفقة مقابل الأنتفاع بعقارات الغير،وفى ضوء ذلك يمكن القول أن النظام إستخدام أصطلاح المصروفات التحويلية

الجارية ليعبر عن مجموعة النفقات والأعباء التى تصرفها أو تتحملها الوحدة والمرتبطة بالنشاط الجارى وذلك بخلاف الأجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع .

وينقسم حساب المصروفات التحويلية الجارية الى مجموعة من الحسابات المساعدة وهى:

- ضرائب ورسوم سلعية.
- الأهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية
- الإيجارات الفعلية ،وفرق الإيجار المحسوب.
- فوائد محلية وفوائد خارجية وفرق الفوائد المحسوبة.
- فرق تقويم التغير فى مخزون الأنتاج التام ،فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع.

ونظرا لأرتباط حسابات فروق التقويم بالأنتاج بسعر السوق ،فمن الأفضل معالجة هذه الحسابات فى الفصل الخاص بالموارد ،وفيما يلى شرحا للحسابات السابقة.

أولا:ضرائب ورسوم سلعية

تعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست بندا من بنود تكلفة الدخل القومى ،ولذلك أقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة فصل الضرائب والرسوم السلعية من رسوم جمركية ورسوم إنتاج وغيرها عن باقى تكلفة مستلزمات الإنتاج المتسببة فى فرض الرسوم ،وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى:رسوم جمركية ورسوم إنتاج ،حصلية الخزانة ضرائب أخرى.

(١) رسوم جمركية عن المستخدم:

يقتصر تحديد الرسوم الجمركية على الوحدات التى تستورد مستلزماتها السلعية بطريق مباشر أو غير مباشر(وكيل) ،وقد سبق البيان أن هذه الرسوم تمثل جزءا من تكلفة الأعتمادات المستندية المفتوحة ،وبالتالى تدخل هذه

الرسوم ضمن تكلفة المستلزمات التى تودع بالمخازن ،وعند صرف هذه المستلزمات للإستخدام فى النشاط الإنتاجى ينعكس قدر من هذه الرسوم فى حساب المستلزمات السلعية وهذه الرسوم وإن كانت تعتبر بند يدخل ضمن تكلفة المستلزمات السلعية على مستوى الوحدة إلا إنها من وجهة نظر المحاسبة القومية لا تدخل ضمن التكلفة ،ومن ثم وجب تجريد المستلزمات السلعية من هذه الرسوم لتحديد تكلفة الإنتاج على المستوى القومى.

ولقد بين النظام أسلوب فصل الرسوم عن المستلزمات السلعية على أساس تسوية هذه الرسوم فى آخر الفترة ضمن التسويات الجردية بالمعادلة الآتية:

الرسوم الجمركية عن المستخدم=الرسوم الجمركية المستحقة خلال الفترة + الرسوم الجمركية عن المخزون أول الفترة- الرسوم الجمركية آخر الفترة، ويمكن للوحدة إتباع نظام الحصر الفعلى للرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستخدمة فى العمليات الإنتاجية من واقع مستندات الصرف من المخازن والتى يجب إن تبين عليها هذه الرسوم .

وتقيد الرسوم الجمركية عن المستخدم عند إجراء الجرد فى نهاية الفترة المحاسبية بقيد التسوية الآتى:

×من حـ/رسوم جمركية عن المستخدم

×الى حـ/مستلزمات سلعية

(حسب النوع)

ويترتب على هذا القيد فصل الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية وبالتالى تصبح الرسوم الجمركية فى مجموعة ضرائب ورسوم سلعية بعد إن كانت ضمن المستلزمات السلعية .

(٢)-رسم الإنتاج وحصيلة الخزانة:

تفرض الدولة رسم إنتاج على بعض السلع التى تنتجها بعض الوحدات الإقتصادية ، كما هو الحال فى صناعة الكبريت والبطاريات وغيرها ، وتستحق رسوم الإنتاج على السلع التى تنتج ،وتقوم الوحدة المنتجة أى البائعة بدفع هذه الرسوم على إن تحصلها من المشترى بإضافتها الى أسعار البيع .

أما حصيلة الخزانة فتمثل فى فروق أسعارالتى فرضتها الدولة على أسعار بعض السلع وينص قرار رفع الأسعار إن تؤول الحصيلة لخزانة الدولة ٠

المعالجة المحاسبية:

تتم المعالجة المحاسبية فى دفاتر البائع والمشترى على الوجه التالى:

١- فى دفاتر البائع:

تقيد على حساب العملاء مقابل تعلية حصيلة الخزانة أو رسوم الإنتاج للجهة المختصة(وزارة المالية أو مصلحة الجمارك)ويكون القيد على الوجه التالى:

× من حـ/العملاء

(تبويب قطاعى)

× الى حـ/صافى مبيعات إنتاج تام

× الى حـ/دائنون متنوعون

مصلحة الجمارك - رسوم إنتاج

وزارة المالية - حصيلة الخزانة

ب - فى دفاتر المشترى:

تقيد قيمة الأصناف المشتراه بالتكلفة فى دفاتر الوحدة المشترية أى تضاف هذه الأصناف الى المخازن متضمنة حصيلة الخزانة ورسوم الإنتاج ويكون القيد كما يلى:

× من حـ/مخزن الخامات

الى حـ/الموزدين

(تبويب قطاعى)

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب رسوم الإنتاج (عن المستخدم) وحصيلة الخزانة عن (المستخدم)بنفس الطريقة التى أتبعت فى معالجة الرسوم الجمركية وذلك كما يلى:

حصيلة الخزانة (أو رسوم الإنتاج)عن المستخدم فى الإنتاج = الحصيلة (أو الرسوم المستحقة خلال العام + الحصيلة (أو الرسوم)عن المخزون فى أول العام ـ الحصيلة (أو الرسوم)عن المخزون آخر العام ٬

ويكون قيد التسوية كما يلى:

× من حـ/رسوم الإنتاج أو

× من حـ/حصيلة الخزانة

× الى حـ/ مستلزمات سلعية

(حسب النوع)

(٢) ضرائب أخرى:

تمثل هذه الضرائب أية أعباء رسومية تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الإنتاجى ومستلزمات كرسوم الدمغة بأنواعها وضريبة السيارات ٠

ولما كان حساب "ضرائب أخرى" يحمل بالضرائب غير المباشرة الأخرى فإنه لايشمل الضرائب المباشرة الآتية (الضريبة العقارية وضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة القيم المنقولة التى تتحملها الوحدة)فهذه تحمل على حساب ضرائب دخلية حـ/٣٦٩ ٠

وفى ضوء ما تقدم يمكن تقسيم الضرائب الأخرى الى مجموعتين:

- **ضرائب ورسوم تتحملها الوحدة مباشرة**
- **ضرائب ورسوم تستقطع عند المنبع**

وفيما يلى شرح للمجموعتين السابقتين :

ضرائب ورسوم تتحملها الوحدة مباشرة:

وهذه الأنواع تقوم الوحدة بسدادها الى الجهة الإدارية التى ينص عليها القانون بإن تؤول اليها الحصيلة كضريبة السيارات والدمغات على الفواتير ووثاءق الوحدة ٬ وهذه تعالج على النحو التالى:

١ - قيد الإستحقاق:

× من حـ/ضرائب أخرى

× الى حـ/ دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب - ضرائب ....

ب - قيود السداد للجهة الإدارية:

× من حـ/دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب - ضرائب ....

× الى حـ/بنك حساب الجارى

ضرائب ورسوم تستقطع عند المنبع:

تتحمل الوحدة الإقتصادية بعض أنواع الدمغات تستقطع عند المنبع من مستحقاتها لدى الغير ،وهذه تتمثل أساسا فى الدمغات النوعية والتدريجية التى تخضع لها الصرفيات الحكومية ·

وتتم المعالجة فى هذه الحالة على النحو الموضح فيما بعد - بإفتراض إن الوحدة لدى الغير مستحقات عن مبيعات للقطاع الحكومى:

١- إثبات قيد الاستحقاق المبيعات:

× من حـ/العملاء

(حسب القطاعات)

× الى حـ/صافى مبيعات إنتاج تام

ب - إثبات التحصيل مع خصم القطاع الحكومى الدمغة عند المنبع:

× من حـ/بنك حساب الجارى

× من حـ/ضرائب أخرى

× الى حـ/العملاء

(حسب القطاعات)

ثانيا: الأهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية

إستخدم النظام المحاسبى لفظ "أهلاك" بدلا من "إستهلاك" لتجنب الخلط بين إستهلاك الأصول الثابتة من ناحية وإستهلاك السلع والخدمات النهائية من ناحية أخرى ·

وقد تم تعديل مسمى حـ/ الإهلاك حـ/ ٣٥٢ ' بالدليل المحاسبى ليصبح " الإهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية حـ/ ٣٥٢ " مع إستحداث حساب " تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية حـ/ ٣٥٢٩ " ضمن الحساب المذكور.

ويمثل الأهلاك قيمة ما يتم تحميلة على حساب العمليات الجارية طبقا للمعدلات التى وردت بالملحق رقم (١)من النظام 'وذلك بالنسبة للأصول الثابتة المشتراه جديدة وتستخدم فى الإنتاج ولم يتم إهلاكها دفتريا 'كما وضع النظام قواعد أخرى للأهلاك فى الحالات غير العادية .

تعريف الإهلاك:

يعرف الإهلاك بإنه توزيع الأصل القابل للإهلاك على مدة عمره الإنتاجى بطريقة مناسبة ويعرف أحيانا بإنه نفقة تعبر عن مقابل خدمة الأصول الثابتة ومساهمتها فى النشاط الإنتاجى 'وعليه يجب حسابه وتحميله على الحسابات النتيجة سواء كانت نتيجة العام فائضا أو عجزا .

وقد يطلق على إهلاك أصول معينة أصطلاح النفادأو التخفيض 'فالنفاد ظاهرة مميزة للأصول المتناقصة مثل مناجم وآبار بترول وما شابهها 'أما التخفيض فظاهرة مميزة للأصول غير الملموسة أو النفقات الإيرادية المؤجلة .

وقد يقع حادث عرضى لبعض أنواع الأصول يترتب عليه منع أستخدام الأصل فى الإنتاج قبل نهاية عمره الإنتاجى 'ويطلق على هذه الحالة الهلاك الطارىء للأصول وتحدد قيمة هذا الهلاك بالقيمة الدفترية للأصل وتعتبر خسارة تحمل على حساب التحويلات الجارية التخصيصة ـ خسائر رأسمالية ـ فى السنة التى وقع الحادث خلالها ونتيجة لذلك تحمل الخسائر على حسابات النتيجة للوحدة الإقتصادية عن هذه السنة .

الأصول القابلة للإهلاك:

يلزم النظام المحاسبى الموحد بوجوب حساب الإهلاك أيا كانت نتيجة أعمال الوحدة فائضا أو عجزا 'ويجرى الإهلاك على جميع أنواع الأصول الثابتة فيما عدا الأراضى 'وقد حددت هذه الأصول فى الأنواع التالية:

- حدائق وبساتين (مزروعات معمرة قابلة للإهلاك) .
- مبانى وانشاءات ومرافق .
- آلات ومعدات .
- وسائل نقل وإنتقال .
- عدد وأدوات .
- أثاث ومعدات مكاتب .
- ثروة حيوانية .
- نفقات إيرادية مؤجلة .

القواعد الخاصة بالإهلاك:

يمكن إجمال هذه القواعد فى مجموعة من الجوانب هى:

(١) أساس حساب الإهلاك:

إستخدم النظام التكلفة التاريخية لتحديد القيمة الخاضعة للإهلاك ،وبخصوص مشكلة إرتفاع أسعار الأصول الثابتة فقد عالجها بالنص على ضرورة تدبير فروق القيمة الإستبدالية ،دون ان يحدد كيفية ذلك ،وقد نص القرار الوزارى رقم ٩٥٨لسنة١٩٦٧ على تجنيب ٥٪ من صافى الربح لتكوين إحتياطى أرتفاع أسعار الأصول الثابتة ،وقد أتبع النظام أساس التكلفة التاريخية ـ كما سبق القول عند حساب أقساط إهلاك الأصول مع معالجة فروق القيم الإستبدالية كتوزيع أو تصرف فى الفائض الأمر الذى يترتب عليه عدم تدبير هذه الفروق إذا ما حققت الوحدة خسارة صافية .

(٢) متى يبدأ الإهلاك ؟:

تختلف آراء المحاسبين حول تحديد تاريخ بدء الإهلاك فريق يرى بداية حسابه من تاريخ نقل الملكية ،وفريق آخر يرى حساب الإهلاك من تاريخ بدء الإستعمال ،والرأى الأخير هو ما أخذ به النظام ،وفى حالة تشغيل الأصل خلال فترة التجارب يعتبر الإهلاك نفقة رأسمالية ويجعل لحساب"نفقات إيرادية مؤجلة ـ تجارب بدء التشغيل"كما سبق إن ذكرنا ذلك فى الباب السابق .

(٣) طريقة حساب الإهلاك:

تختلف الآراء فى إختيار طريقة الإهلاك مثل طريقة القسط الثابت ،

وطريقة القسط المتناقص ، وطريقة الدفعة السنوية ،وطريقة إعادة التقدير ،وطريقة مخصص الإستهلاك المستثمر وغير ذلك وقد إختار النظام المحاسبى الموحد طريقة القسط الثابت فى حساب الإهلاك سنويا ،إلا إنه خرج عن هذه الطريقة فى بعض الحالات منها ما يلى:

إهلاك الأدوات الصغيرة:

وتعتبر مستهلكة عند الصرف منها أولا بأول وذلك لصعوبة تقدير عمرها الإنتاجى وعدم أهميتها النسبية .

إهلاك المهمات:

حيث أجاز النظام إستخدام طريقة إعادة التقدير عند إهلاكها فى نهاية كل فترة محاسبية .

قواعد أخرى فى الإهلاك:

(٤) الهلاك الطارىء للأصل:

قد تهلك الوحدة الإقتصادية بعض الأصول الثابتة لأى سبب من الأسباب(مثل التقادم غير المتوقع) قبل إنتهاء عمرها الإنتاجى ، فالقيمة الدفترية لهذه الأصول تعتبر خسارة يعبر عنها "بالهلاك الطارىء" يحمل على حسابات النتيجة عن الفترة التى تم فيها هذا الهلاكوتحمل هذه الخسارة على حسابات النتيجة (حـ/ خسائر رأسمالية) وذلك فى الفترة المالية التى تم خلالها التقادم غير المتوقع.

(٥) الأصول التى يتم إهلاكها دفتريا ويستمر إستخدامهافى الإنتاج:

ويقض النظام حلا لهذه المشكلة بما يلى:

أـ يستمر حساب قسط الإهلاك لهذه الأصول بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط ، ويستثنى من ذلك الأصول المخصصة لمراكز الإنتاج فى الوحدات الإقتصادية التابعة لمؤسسة التعدين أو الوحدات المختصصة فى إنتاج البترول أو تكريره دون ما عداها من أصول المراكز الأخرى(خدمات

إنتاجية ،تسويقية ، إدارية وتمويلية)إذا تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط ٠

ب- يقيد هذا الإهلاك لحساب "إحتياطى إرتفاع أسعار الأصول" ٠

جـ- يراعى حساب النسبتين(٥٠٪ ،٢٥٪) على أساس المعدل الأصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل ٠

(٦) وضع الأصول الثابتة فى مجموعات متجانسة:

لتيسير حساب الإهلاك يقرر النظام وضع الأصول الثابتة فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الإهلاك على المجموعة بغض النظر عن مكوناتها ، وقد تكون هذه المجموعات أفقية كمجموعة محطة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة و....الخ ، وقد تكون هذه المجموعة رأسية حيث تشترك كل مجموعة فى إنتاج معين كمجموعة آلات الصهر ومجموعة آلات الدرفلة ...الخ وقد تكون هذه المجموعة جغرافية كمجموعة آلات منطقة معينة (آلات منجم) ...الخ

(٧) الإفتراضات التى تقوم عليها معدلات الإهلاك:

يلاحظ أن معدلات الإهلاك الواردة بالملحق رقم (١) بالنظام المحاسبى قامت على الإفتراضات التالية:

- عدد أيام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم فاقل .
- مدة التشغيل اليومى وردية واحدة .
- الأصول مشتراه جديدة .

ويترتب على الإفتراضات السابقة الحالات التالية:

أ- الأصول التى لا تعمل طوال السنة:

قرر النظام إن يحسب إهلاكها بمعدل ٥٠٪ من قسط الإهلاك المقرر ٠

ب - الأصول التى تستخدم أى مدة خلال السنة:

طبقا للإفتراض الأول يحسب عنها معدل إهلاك بالكامل ،إلاإنه طبقا للتعديلات الأخيرة تقسم السنة المالية الى أربع فترات متساوية ويحسب للاصول عن كل فترة إهلاكها كامل أو بمعدل٥٠٪ بحسب إستخدامها أى مدة خلال الفترة أو عدم إستخدامها أطلاقا ،وفى الحالة الأخيرة فإن الحكمة من حساب إهلاك بمعدل٥٠٪ هى تعرض الأصل للتقادم ،فالإهلاك ناتج عاملين الأول داخلى يتعلق بالإستخدام والثانى خارجى يتعلق بعامل التقادم ٠

جـ ـ الأصول التى تعمل أكثر من ٣٠٠ يوم أو أكثر من وردية واحدة:

من المتعين فى هذه الحالة زيادة معدلات الإهلاك وأمر هذه الزيادة متروك للوحدات الإقتصادية مع الحصول على موافقة اللجنة الفنية الدائمة ٠

د ـ الأصول المشتراه قديمة:

ويحسب لهذه الأصول معدلات إهلاك على أساس ١٥٠٪ من معدلات إهلاك الأصول الجديدة ٠

ويلاحظ فى هذا الصدد أن هذه القاعدة تفترض أن النزعة المركزية للأعمار الإنتاجية للأصول القديمة تعادل ثلث أعمار الأصول الجديدة (١).

المعالجة المحاسبية للإهلاك

ـ إهلاك الأصول التى تستخدم فى الإنتاج :

x من حـ/ إهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية

(مع التحليل حسب نوع الأصول)

x الى حـ/مخصص الإهلاك

(حسب نوع الأصول)

ـ إهلاك الأصول التى أهلكت دفتريا:

x من حـ/اهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية

(حسب نوع الأصول)

x الى حـ/إحتياطى إرتفاع أسعار الأصول

ـ إهلاك العدد والأدوات الصغيرة:

عند الصرف:

x من حـ/اهلاك وتسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية

إهلاك عدد وأدوات

x الى حـ/مخصص الإهلاك

عدد وأدوات

---

(١) د. على محروس شادى ، النظام المحاسبى الموحد طبقا للقرارات المعدلة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص١٤٢

- عند تجريد هذه الأدوات :

× من حـ/مخصص الإهلاك

عدد وأدوات

× الى حـ/عدد وأدوات

= إهلاك الأصول التى تستخدم فى الفترة التجارب:

× من حـ/تكوين سلعى

نفقات إيرادية مؤجلة ـ تجارب بدء التشغيل

× الى حـ/مخصصات الإهلاك

(مع التحليل حسب نوع الأصول)

تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية

ينادى كثير من المحاسبين بإستخدام مخصص الصيانة والعمرات الدورية كأسلوب محاسبى لتطبيق القسط الثابت بالنسبة لتكاليف صيانة الأصول الثابتة ، وذلك نظرا لتفاوت تلك التكاليف خلال عمر الأصل، هذا وقد إختلفت المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة بعد صدور قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٨٨٢ لسنة ١٩٩١ وفيما يلى نوضح المعالجة المحاسبية قبل صدور القرار رقم ١٨٨٢ والإنتقادات الموجهة اليها ثم تعرض المعالجة المحاسبية بعد صدور القرار رقم ١٨٨٢:-

(أ) المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة قبل القرار رقم ١٨٨٢:-

(١) فى بداية السنة المالية يتم تحميل مبلغ ثابت لأغراض الصيانة والعمرات الدورية بالقيد التالى :-

من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك

الى حـ/ مخصصات أخرى - مخصص الصيانة والعمرات الدورية

(٢) فى خلال السنة المالية يمكن حصر تكلفة مركز الصيانة ضمن مجموعة مراكز الخدمات الإنتاجية، وتتمثل تكلفة مركز الصيانة فى

أجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات إجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية وإهلاك.

(٣) فى نهاية السنة المالية يتم تحميل التكاليف الفعلية لمركز الصيانة على حـ/ مخصص الصيانة بالقيد الآتى:-

من حـ/ مخصصات أخرى - مخصصات الصيانة والعمرات الدورية

الى حـ/ أجور نقدية

الى حـ/ مزايا عينية

الى حـ/ تأمينات إجتماعية

الى حـ/ مستلزمات سلعية

الى حـ/ مستلزمات خدمية

الى حـ/ إهلاك

وهنا قد يكون هناك رصيد دائن للمخصص فيظهر هذا الرصيد بالميزانية ضمن بند مخصصات أخرى، أما إذا كان رصيد المخصص مدين فيتم تحميل هذا الرصيد المدين على إستخدامات الفترة بالقيد.

من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك

الى حـ/ مخصصات أخرى - مخصص الصيانة والعمرات الدورية.

(ب) الإنتقادات الموجهة للمعالجة المحاسبية قبل صدور القرار ١٨٨٢ لسنة ١٩٩١، ويلاحظ:-

(١) تحميل تكاليف الصيانة والعمرات الدورية على حساب مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك وهو أحد حسابات التحويلات الجارية التخصيصية التى تظهر فى المرحلة الثانية من حـ/ العمليات الجارية فى حين أن التكاليف صيانة الأصول الثابتة ترتبط بالنشاط الجارى.

(٢) تخفيض الإستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى فى نهاية السنة المالية مما يؤدى الى زيادة فائض العمليات الجارية بلا مبرر ، فالأمر الذى يؤثر على موضوعية قياس عناصر القيمة المضافة .

(ج) المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة بعد صدور القرار رقم ١٨٨٢ لسنة ١٩٩١

ترتكز المعالجة المحاسبية بعد صدور القرار رقم ١٨٨٢ لسنة ١٩٩١ على :-(١)

(١) إستحداث حـ/ تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية مع تعديل مسمى حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك الى حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك والصيانة والعمرات الدورية

(٢) فقد إستخدم الحساب الأخير لتسوية الفروق الناشئة بالزيادة أو بالنقص فى نهاية السنة المالية بين كل من معدل الصيانة والعمرات الدورية وبين التكاليف الفعلية لها.

= وعلى ذلك لا يجرى أى قيد فى بداية السنة المالية لتحميل معدل الصيانة أما فى خلال السنة المالية يتم حصر تكلفة مركز الصيانة ضمن مجموعة مراكز الخدمات الإنتاجية رقم (٦)

أما فى نهاية السنة المالية ترسل إدارة التكاليف بيان بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة وهنا قد يحدث أحد الإحتمالات التالية:-

(١) تساوى تكاليف الصيانة الفعلية مع معدل الصيانة وهنا لا يتم إجراء أى تسويات.

(٢) زيادة معدل الصيانة عن التكاليف الفعلية لها وهنا يتم إجراء قيد التسوية التالى بمقدار الفرق بينهما.

من حـ/ تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية.

الى حـ/ مخصصات أخرى - مخصص الصيانة والعمرات الدورية.

(٣) نقص معدل الصيانة عن التكاليف الفعلية لها يتم إجراء قيد عكس القيد السابق مباشرة وذلك بمقدار الفرق وفى حدوث الرصيد المتراكم فى هذا المخصص هذا ويجب إعادة النظر دوريا فى مدى تناسب معدل الصيانة والعمرات الدورية مع التكاليف الفعلية للصيانة والعمرات الدورية.

د. على محروس شادى، مرجع سابق ذكره، ص١٤٨.

ثالثا: الإيجارات الفعلية والمحسوبة

تمثل الإيجارات عنصرا من العناصر المكونة لعوائد عوامل الإنتاج وبالتالى فهى من مكونات الدخل القومى ،ولما كان من أحد أهداف النظام محاولة الربط بين الحسابات القومية والحسابات على مستوى الوحدة

الإقتصادية فإن الأمر يستلزم تحديد قيمة الإيجارات بحيث تتمشى مع وجهة نظر المحاسب القومى لها ·

ولما كانت الوحدات الإقتصادية لا تستأجر الأراضى والمبانى التى تستغلها فى العملية الإنتاجية كلها من الغير حيث تمتلك الوحدات جزءاً كبيراً من هذه الأصول وبالتالى لا يستحق عليها للغير مقابل للقيمة الإيجارية فإن العادة جرت فى العرف المحاسبى على عدم إحتساب إيجارات على هذه الأصول المملوكة ،ويؤدى ذلك حتما على عدم تمثيل الإيجارات الفعلية لبند الإيجارات من وجهة النظر الإقتصادية ،وقد تغلب النظام على هذه المشكلة عن طريق إلزام الوحدات بإحتساب القيمة الإيجارية للأصول التى تمتلكها من أراضى ومبانى كما لو كانت هذه الأصول مملوكة للغير ومستأجرة منه وتحميل الفرق بين هذه القيمة المحتسبة والإهلاك الجارى على الأصول المعنية على حساب"فرق الإيجار المحسوب (حـ/٣٥٤)" ،وهذا بالإضافة الى إستمرار التفرقة بينها وبين الإيجارات الفعلية(حـ/٢٥٣)·

ويتضح مما تقدم الهدف من حساب فرق الإيجار المحسوب فى:

١ ـ إستكمال القيمة الإيجارية للعقارات التى تزاول فيها الوحدة نشاطها لتحديد عنصر من عناصر القيمة المضافة ·

٢ ـ وضع الوحدات الإقتصادية على قدم المساواة فى مجال مقارنة نتائج الأعمال وتقييم الأداء ـ وحتى لايكون هناك فرق بين وحدة تملك عقاراً وأخرى تستأجره ·

ويتم حساب فرق الإيجار المحسوب كالآتى:

من خلال معرفة القيم الأيجارية للعقارات التى تملكها الوحدة ،وحصر إهلاك هذه العقارات يمكن التوصل الى فرق الأيجار المحسوب كالآتى:

فرق الإيجار المحسوب = القيمة الإيجارية للعقارات ـ إهلاك العقارات

المعالجة المحاسبية للإيجارات الفعلية:

يختصر هذا الحساب على إيجارات العقارات (أراضى ومبانى)فلا يتضمن الإيجارات المستحقة للغير نظير إستئجار أى أصول ثابتة أخرى إذا تحمل على حـ/مستلزمات خدمية ـ تأجير معدات ووسائل نقل وهذا يتمشى مع المفهوم الإقتصادى للإيجارات ،وتتم المعالجة المحاسبية للإيجارات الفعلية طبقا للقواعد السابقة ، فعلى سبيل المثال إذا إستحق إيجار مبنى سدد بشيك ، يتم إثبات القيد كما يلى:

× من حـ/إيجارات فعلية

مبانى سكنية ومخازن وجراجات

× الى حـ/ بنك حساب جارى

تسوية الإيجارات الفعلية فى نهاية الفترة المحاسبية:

- **الإيجار المستحق:**

تقيد الإيجارات المستحقة بتوسيط حـ/مصروفات جارية تخصيصية مستحقة

- **الإيجار المقدم:**

ويتم حصر الإيجارات المدفوعة والتى لا تخص العام ، ويخفض بها الإيجارات الفعلية ، ويتم قيد الإيجارات المقدمة على حساب ، الأرصدة المدينة الأخرى ،على النحو التالى:

× من حـ/الأرصدة المدينة الأخرى

× الى حـ/الإيجارات الفعلية

فى السنة التالية يتم تسوية الإيجارات المقدمة وتحصيلها للسنة المالية بالقيد التالى:

× من حـ/الإيجارات الفعلية

× الى حـ/الأرصدة المدينة الأخرى

المعالجة المحاسبية لفرق الإيجار المحسوب:

وهذا الحساب له حساب مقابل ضمن حساب الإيرادات التحويلية (فرق الإيجار المحسوب حـ/٤٤٧)ويحسب بالطريقة التى أوضحناها فيما تقدم ، ويجرى القيد التالى:

× من حـ/فرق الإيجار المحسوب

× الى حـ/فرق الإيجار المحسوب

رابعا: الفوائد (المحلية والخارجية)

وفرق الفوائد المحسوبة

يستحق على الوحدة الإقتصادية فوائد مقابل إقتراض الوحدة أموال الغير من الداخل أو من الخارج ،وتعبر الفوائد عن المال المستثمر فى الوحدة عائد أحد عوامل الإنتاج (رأس المال)وبالتالى فالفوائد أحد عناصر القيمة المضافة .

وقد تمتلك الوحدة المال المستثمر أو تقترضه من الغير ، وفى الحالة الأخيرة تظهر الفوائد الفعلية ضمن الأعباء التى تتحملها الوحدة ،أما إذا كان المال المستثمر مملوك فلم يجر العرف المحاسبي على تضمين الإستخدامات أعباء مقابل المال المستثمر المملوك للوحدة ،ولذلك إستحدث النظام المحاسبى الموحد حساب جديد لفرق الفوائد المحسوبة ،وأصبحت الفوائد تشتمل أساسا على الحسابات المساعدة التالية:

× فوائد محلية فعلية .

× فوائد خارجية فعلية .

× فرق الفوائد المحسوبة .

والهدف من حساب فرق الفوائد المحسوبة يكمن فى تحقيق هدفين أساسين الأول إستكمال الفوائد على إعتبار أنها عائد لأحد عوامل الإنتاج (رأس المال) والثانى هو وضع الوحدات الإقتصادية على قدم المساواة فى مجال مقارنة نتائج الأعمال وتقييم الأداء - وحتى لا يكون هناك فرق بين وحدة تملك المال المستثمر وأخرى تقترضه .

ويتم حساب فرق الفوائد المحسوبة كما يلى:

عرف النظام المحاسبى الموحد فرق الفوائد المحسوبة بإنه"الفرق بين العائد على المال المستثمر وفقا لمعدل الإقتراض الذى تحدده وزارة المالية (الخزانة) ، وقيمة الفوائد المستحقة الدفع مقابل إقتراض أموال الغير الداخلة ضمن المال المستثمر ،ويراعى عند حساب الفوائد على المال

المستثمر عدم تكرار قيمة المبانى والإنشاءات التى قدر لها إيجار محسوب منعا للإزدواج ومن هذا التعريف يمكن تحديد طريقة حساب الفرق كما يلى:

	جنيه	جنيه
المال المستثمر	xxx	
ـ تكلفة المبانى والإنشاءات المقدر لهافرق ايجار محسوب		
صافى المال المستثمر بمعدل ١٦ ٪	xxx	
الفائدة المحسوبة (صافى المال المستثمر	xx	
معدل الفائدة الثابت وهو المعدل المحدد بمعرفة المالية).	x	
ـالفوائد الفعلية (المحلية والخارجية) مدفوعة ومستحقة	x	
فرق الفوائد المحسوبة .	xx	

المعالجة المحاسبية للفوائد (المحلية والخارجية):

تتم هذه المحاسبة طبقا للقواعد السابقة ، فعلى سبيل المثال إذا إستحقت فوائد محلية أو خارجية وسددت بشيك يتم إثبات القيد كما يلى :

x من حـ/فوائد محلية أو
x من حـ/فوائد خارجية
x الى حـ/حساب بنك حساب جارى

معالجة فوائد القروض طويلة الأجل المتعلقة بتمويل إقتناء الأصول الثابتة:

تختلف معالجة فوائد القروض طويلة الأجل ، المتعلقة بتمويل إقتناء الأصول بإختلاف ما إذا كانت هذه الفوائد سابقة أو لاحقة على بدء تشغيل هذه الصول.

فإذا كانت هذه الفوائد سابقة على بدء التشغيل فقد إستقر الأمر بإضافتها الى تكاليف الأصول الثابتة وذلك عند البدء فى تشغيل هذه الأصول أو فى نهاية السنة المالية إذا كانت هذه الأصول لازالت فى دورالتهيئة والإعداد . ويتم إثبات ذلك بالقيد التالى:

×× من حـ/ تكوين سلعى
(حسب نوع الأصل)
×× الى حـ/ دائنون مختلفون
دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل

أما إذا كانت هذه الفوائد لاحقة على بدء تشغيل الأصول الثابتة فيفصل تحميلها طبقا لأسلوب القسط الثابت تحقيقا لعدالة تحميل عبء الفوائد المتعلقة بإقتناء الأصول الثابتة على السنوات المالية ولا تسرى هذه المعالجة على فوائد التأخير الناتجة عن عدم سداد أقساط القروض فى مواعيد إستحقاقها ، وكذا على الفوائد التى تترتب على إضافة الفوائد المستحقة التى لم يتم سدادها الى أصل القروض . ويتم فتح حساب بإسم " موازنة فوائد قروض طويلة الأجل " ضمن حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى .. وتكون القيود المتعلقة بهذا الحسابعلى النحو التالى:

أ- إثبات سداد الفوائد طبقا لشروط عقد القرض ، بالقيد التالى:
×× من حـ/ أرصدة مدينة أخرى
موازنة فوائد قروض طويلة الأجل
×× الى حـ/ بنك حساب جارى

ب- إثبات نصيب السنة المالية من الفوائد محسوبا على أساس القسط السنوى الثابت بالقيد التالى:
× من حـ/ فوائد محلية أو خارجية
× الى حـ/ أرصدة مدينة أخرى
موازنة فوائد قروض طويلة الأجل

يظهر رصيد حساب الموازنة بالميزانية فإذا كان مدينا فإنه يمثل فوائد القروض التى لم يتم تحميلها على حساب النتيجة ، وفى هذه الحالة يظهر رصيد الحساب ضمن حساب الأرصدة المدينة الأخرى وإذا كان رصيد تحميلها على حساب النتيجة ولم يستحق سدادها بعد وفى هذه الحالة يظهر هذا الحساب بمسماه ورقمه ضمن حساب الأرصدة الدائنة الأخرى .

تسوية الفوائد فى نهاية الفترة المحاسبية:

يجرى القيد الأول (قيد الإستحقاق)فى حالة إذا كانت هناك فوائد مستحقة أى بتوسيط حـ/مصروفات جارية وتخصيصة مستحقة ' أما الفوائد المقدمة فيتم تسويتها بتوسيط حـ/الأرصدة المدينة الأخرى 'كما هو الحال فى الإيجارات الفعلية السابق شرحها ٠

المعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة:

× من حـ/فرق الفوائد المحسوبة

× الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة

ويلاحظ إنه بالنسبة للحسابات المتقابلة بصفة عامة وكما سبق القول يقفل حسابى فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة فى حساب العمليات الجارية ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى المرحلة الأولى فى حساب العمليات الجارية وفى الجانب الدائن فى المرحلة الثانية من هذا الحساب ٠

أما بالنسبة لفرقى تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام وبضائع بغرض البيع فيقفل فى المرحلة الأولى ـ إيرادات النشاط الجارى ـ والمرحلة الأولى أيضا فى الجانب المدين ـ حساب مصروفات تحويلية جارية ٠

المبحث الرابع

التحويلات الجارية التخصيصية

تعتبر التحويلات الجارية التخصيصية أعباء تتحملها الوحدة ،ولا تحصل فى مقابلها على سلع أو خدمات ـ وهى من قبيل المدفوعات التحويلية ، كما أنها غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة ، ومن ثم لا تدخل ضمن تكلفة الإنتاج على مستوى الوحدة ، ولا تدخل ضمن أعباء الإنتاج على المستوى القومى .

وتضم هذه التحويلات الاستخدامات الآتية:

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الدليل	اسم الحساب
٣٦١	تبرعات واعانات للغير	٣٦٦	ديون معدومة
٣٦٢	تقلبات أسعار العملات الأجنبية	٣٦٧	مخصصات بخلاف الاهلاك
٣٦٣	تعويضات وغرامات		الصيانة والعمرات الدورية
٣٦٤	خسائر رأسمالية	٣٦٨	ضرائب عقارية
٣٦٥	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٩	ضرائب دخلية

وفيما يلى بيان القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية لتلك الاستخدامات:

أولاً : **التبرعات والاعانات للغير والتعويضات والغرامات :**

(أ) إثبات العمليات النقدية : يتم ذلك بجعل ح/ بنك حساب جارى أو حـ/نقدية بالصندوق دائناً وجعل حساب الاستخدام المعنى مدينا ويكون القيد كما يلى :

من حـ/تبرعات وإعانات للغير
أو من حـ/تعويضات وغرامات
إلى حـ/ بنك حساب جارى
أو إلى حـ/نقدية بالصندوق

(ب) إثبات الاستخدامات المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية وذلك بجعل حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة دائنا، مع تحليله إلى حساباته المناسبة.
فبفرض وجود تبرعات وإعانات للغير مستحقة فى نهاية الفترة يكون القيد :

من حـ/تبرعات وإعانات للغير
إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
تبرعات وإعانات مستحقة

ثانيا: مصروفات السنوات السابقة :

يختص هذا الحساب بالمصروفات التى تخص سنوات سابقة ولم يتم اثباتها كمستحقات ضمن مصروفات تلك السنوات .فعلى سبيل المثال إذاوردت فاتورة للوحدة عن إعلان بمبلغ ٦٥٠ جنيه وتبين أنها تخص السنة السابقة ولم تقيد كمستحقات ضمن مصروفات تلك السنة ،وتم سداد قيمتها بشيك يكون القيد:

٦٥٠ من حـ/ مصروفات سنوات سابقة
٦٥٠ إلى حـ/ بنك حساب جارى

أما إذا كانت هذه المصروفات تتمثل فى مصروفات غير نقدية كالإهلاك مثلا يتم إجراء قيد لتصحيح أو لتسوية حساب مخصص الإهلاك كما يلى :

٦٥٠ من حـ/ مصروفات سنوات سابقة
٦٥٠ إلى حـ/مخصص الإهلاك
وسائل نقل وإنتقال

ثالثا : الخسائر الرأسمالية :

تعرف الخسائر الرأسمالية بأنها الخسائر الناتجة عن البيع العرضى لأصل من الأصول الثابتة بأقل من قيمته الدفترية، أو الناتجة عن بيع الإستثمارات

المالية بأقل من تكلفتها أخذا فى الحسبان مخصص هبوط الأسعار الخاص بالإستثمارات المالية المباعة إن وجد.

يجعل ح/ مدينون مختلفون مدينا عند إثبات عمليات البيع الآجل للأصول الثابتة والإستثمارات المالية ، اما فى حالة البيع النقدى يجعل ح/ بنك حساب جارى أو ح/ نقدية بالصندوق مدينا بحسب الأحوال. هذا وقد سبق التعرض للمعالجة المحاسبية للخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الثابتة ،وفيما يلى مثال على القيد الخاص بالخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أوراق مالية نقدا بمبلغ ١٦٠٠ جنيه علما بان تكلفتها ٢١٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار لها بمبلغ ٣٠٠ جنيه:

١٦٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق

٣٠٠ من حـ/ مخصصات أخرى ـ مخصص إستثمارات مالية

٢٠٠ من حـ/ خسائر راسمالية

٢١٠٠ إلى حـ/ إستثمارات مالية

أما عند بيع تلك الأوراق بالأجل يتم جعل حـ/ مدينون مختلفون ـ مدينو بيع أوراق مالية مدينا

رابعا : الضرائب العقارية والضرائب الدخلية :

(أ) الضرائب العقارية :

يتم إجراء القيد التالى عند سداد ضرائب عقارية :

من حـ/ ضرائب عقارية

إلى حـ/ بنك حساب جارى

أما عند وجود ضرائب عقارية مستحقة فى نهاية السنة المالية يكون القيد كالآتى :

من حـ/ ضرائب عقارية

الى حـ/ دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب - ضرائب عقارية

(ب) الضرائب الدخلية :

قد تقوم الوحدة بدفع الضرائب الدخلية مباشرة وقد تتحملها الوحدة بحجزها عند المنبع .

١- ضرائب دخلية مدفوعة وتتمثل فى ضريبة أرباح العام وتثبت فى نهاية العام من واقع الإقرار الضريبى بالقيد التالى:

من حـ/ ضرائب دخلية

إلى حـ/ دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب - ضرائب أرباح العام

وعند سداد تلك الضرائب يجرى القيد التالى:

من حـ/ دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب - ضرائب أرباح العام

إلى حـ/ بنك حساب جارى

٢- ضرائب دخلية محجوزة عند المنبع :

وتتمثل فى ضريبة القيم المنقولة على ايرادات الأوراق المالية فبفرض أنه استحق للوحدة مبلغ ٣٥٠٠ج قيمة ايرادات أوراق مالية حصلتها بشيك بعد خصم مبلغ ١١٢٠ج ضريبة قيم منقولة عند المنبع هنا يكون القيد :

٢٣٨٠ من حـ/ بنك حساب جارى

١١٢٠ من حـ/ ضرائب دخلية

٣٥٠٠ الى حـ/ ايرادات أوراق مالية

ويلاحظ على هذا القيد أنه تم إثبات إيرادات الأوراق المالية بقيمتها الإجمالية كما يقضى بذلك النظام المحاسبى.

خامسا : تقلبات أسعار العملات الأجنبية

لاشك أن المعالجة المحاسبية لموضوع تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية تتطلب تحليل ما ورد بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٤١٧ لسنة ١٩٨٦ (المعدل بالقرار رقم ٩٦٤ لسنة ١٩٩٠).

وقد فرق القرار رقم ٤١٧ بين حالتين:

الأولى: وتتمثل فى حالة القروض طويلة الأجل المستخدمة فى تمويل شراء أصول ثابتة ومستلزمات سلعية وبضائع بغرض البيع .. ولاشك أن إجراء المعالجة يتطلب صدور قرار وزارى لتعديل أسعار صرف العملات الأجنبية .. وقد صدر بهذا الخصوص القرار الوزارى رقم (٢٢٢) لسنة ١٩٨٧ بإنشاء سوق مصرفية حرة للنقد الأجنبى ، وأخيرا القرار الوزارى رقم ١١٧ لسنة ١٩٩١ بتنظيم التعامل بالنقد الأجنبى من خلال السوق الأولية والسوق الحرة لهذا النقد ... كما تتطلب المعالجة المحاسبية تحميل فروق تقييم العملات الأجنبية على الأصول المعنية طبقا للقواعد الخاصة التى سيرو ذكرها فيما بعد.

الثانية: حالة الأصول والخصوم الأخرى بالعملات الأجنبية حيث ترتكز المعالجة المحاسبية على أسعار الصرف المعلنة للعملات الأجنبية ، إذا لا تشترط فى هذا الحالة صدور قرار وزارى بتعديل أسعار الصرف ، ويتم إثبات فروق العملة فى حساب "أرصدة دائنة أخرى - موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية " وهو حساب وسيط يقفل رصيده فى نهاية السنة المالية فى حسابات النتيجة.

- القواعد والمعالجة المحاسبية الخاصة بالحالات التى وردت بالقرار رقم ٤١٧ لسنة ١٩٨٦ (المعدل بالقرار رقم ٩٦٤ لسنة ١٩٩٠).

(١) القروض طويلة الأجل والمستخدمة فى تمويل شراء أصول ثابتة:

تخضع هذه المعالجة للقواعد الخاصة الآتية:

(أ) تحميل مبلغ فروق العملة على حساب الأصل الثابت طبقا لما ورد بالقرار ، يتم تعديل المكون الأجنبى الذى تتضمنه الإلتزامات طويلة الأجل فى ١٩٨٥/٧/١ وما ينشأ منها بعد هذا التاريخ ، مع ما يقلبها من الأصول الثابتة

التى إستخدمت هذه الإلتزامات فى تمويلها ، على أساس سعر الصرف المعلن للعملة متضمنا العلاوة فى التواريخ المشار اليها .. ويتم تخصيص حساب خاص يلحق بكل أصل ثابت ، تحت إسم تعديل تكلفة المكون الأجنبى " برقم تالى لحساب التكاليف الأخرى للأصول المستوردة".

(ب) يلى ذلك إهلاك "تعديل تكلفة المكون الأجنبى" على مدى باقى العمر الإنتاجى للأصل الثابت.

(ج) وفى حالة القروض التى تزيد فترة سدادها على العمر الإنتاجى للأصل فإن الأمر يكون بمثابة تحول هذه القروض بعد إنقضاء العمر الإنتاجى للأصل الى تمويل عام كتسهيلات، وهنا يتم تقسيم فروق العملة الى فروق عملة يتم تحميلها على حـ/ تعديل تكلفة المكون الأجنبى .

$$= \text{فروق العملة} \times \frac{\text{العمر الإنتاجى للأصل أو المتبقى منه}}{\text{مدة سداد القرض أو المدة الباقية لسداده}}$$

باقى فروق العملة يتم تحميلها على حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى وتوزيعها كأعباء تمويلية - بعد إنقضاء العمر الإنتاجى للأصل بقسط متساو على المدة الباقية لسداد القرض وذلك بتحميلها مباشرة على حـ/ تقلبات العملات الأجنبية مباشرة.

(٢) تخضع القروض طويلة الأجل والمستخدمة فى تمويل شراء مستلزمات سلعية للقواعد الخاصة الآتية:-

(أ) تحميل مبلغ فروق العملة على حسابات المخزون مع تسوية نصيب المستخدم منه على حـ/ مصروفات سنوات سابقة

(ب) فى حالة الوحدات الإقتصادية التى تعتمد أساسا فى تمويل إحتياجاتها من المستلزمات السلعية على القروض طويلة الأجل يجوز تسوية نصيب المستخدم من المستلزمات السلعية على حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى، ويجرى رصيد توزيع هذا الحساب بقسط متساو على المدة الباقية من سداد القرض خصما على حـ/ تقلبات أسعار العملات الأجنبية المباشرة.

هذا وتنطبق نفس القواعد والمعالجات السابقة على حالة القروض طويلة الأجل المستخدمة فى تمويل شراء بضائع بغرض البيع.

(٣) الأصول والخصوم الأخرى بالعملات الأجنبية:-

يقصد بها جميع أرصدة الأصول والخصوم بالعملات الأجنبية فيما عدا القروض طويلة الأجل المستخدمة فى تمويل شراء كل من الأصول الثابتة والمستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع وتخضع هذه المعالجة للقواعد الخاصة الأتية:-

(١) إرتكاز المعالجة المحاسبية على أسعار الصرف المعلنة للعملات الأجنبية حيث لايشترط صدور قرار وزارى بتعديل أسعار صرف العملات الأجنبية كما هو الحال فيما سبق ٠

(٢) إثبات فروق العملة فى حـ/ أرصدة دائنة - موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية ويتم ذلك عند الإستخدام خلال السنة المالية وفى نهايتها ، ففى خلال السنة المالية يقيد الإعتماد المستندى مثلا - بالقيد التالى:

منه		له		
جنيه	دولار	جنيه	دولار	
				من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع
				إعتمادات مستندية
				الى حـ/ بنك حساب جارى - دولار
				الى حـ/ أرصدة دائنة أخرى
				موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية

ويعتبر تحصيل أرصدة العملاء وسداد أرصدة الموردين بالعملات الأجنبية فى حكم الإستخدام أما فى نهاية السنة المالية فيتم إعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم على أساس أسعار الصرف المعلنة فى ٦/٣٠ وتثبت فروق العملة المدينة والدائنة الناتجة عن ذلك وهكذا يتم إجراء مقاصة فى حـ/ الموازنة بين الفروق المدينة والدائنة ويقفل رصيد هذا الحساب فى حسابات النتيجة فإذا كان الرصيد مدينا يقفل فى حـ/ تقلبات أسعار العملات الأجنبية بالقيد:

من حـ/ تقلبات أسعار العملات الأجنبية

الى حـ/ أرصدة دائنة أخرى - موزانة تقلبات أسعار العملات الأجنبية

أما إذا كان الرصيد دائنا فيقفل فى حـ/ إيرادات متنوعة - تقلبات أسعار العملات الأجنبية .

ويلاحظ أن القرار رقم ٤١٧ لسنة ١٩٨٦ ينص على أنه إذا كان رصيد حـ/ الموازنة دائنا فإنه يظهر بالميزانية بمسماه ضمن حـ/ الأرصدة الدائنة الأخرى ، وكقاعدة إنتقالية نص القانون رقم ٩٦٤ لسنة ١٩٩٠ على إقفال الرصيد الدائن المتراكم لحساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية والمرحل فى ١٩٨٩/٧/١ بإضافته الى حـ/ الإحتياطى العام.

الفصل الثانى
التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالموارد

تناولنا فى الفصل السابق عناصر الإستخدامات التى تحدد نتيجة النشاط الجارى للوحدة الإقتصادية عن طريق مقابلاتها مع موارد هذا النشاط ٠

وتعبر الموارد عن الهدف الرئيسى من إنشاء أو تكوين الوحدة الإقتصادية ،وهى عبارة عن ناتج إستخدام عوامل الإنتاج فى نطاق الوحدة ،وبعض هذه الموارد لها صفة الاستقرار أو الدورية ويعبر عنها بإيرادات النشاط الجارى ،ويرتبط هذا النوع ببعض الموارد الأخرى التى تحصل عليها الوحدة من إعانات إنتاج وإعانات تصدير ،كما تحصل الوحدة على بعض موارد لاترتبط بإستخدام عوامل الإنتاج ،ولكن ترتبط بنتائج ملكية بعض أنواع الأصول كأوراق مالية أو عقارات مستأجرة ،وكذلك بعض إيرادات متنوعة أخرى ٠

وقد خصص النظام مجموعة من الحسابات تهدف الى حصر موارد - الوحدات الإقتصادية على إختلاف طبيعة النشاط (الصناعى والتجارى ،والخدمات والمقاولات ،والزراعة)حيث تختلف إيرادات النشاط الجارى تبعا لنوع النشاط الإقتصادى الذى تزاولة الوحدة ومن ثم تختلف مفردات إيرادات النشاط وهذه الحسابات هى:

٤١ إيرادات النشاط الجارى ٠

٤٢ إعانات ٠

٤٣ إيرادات أوراق مالية ٠

٤٤ إيرادات تحويلية ٠

وينقسم حـ/٤١"إيرادات النشاط الجارى"الى الحسابات الرئيسية الموضحة فيما بعد لكى تستخدم فى جميع الأنشطة ،فتختار منها كل وحدة ما يناسب طبيعة إيرادات نشاطها الجارى وهذه الحسابات هى:

٤١١ صافى مبيعات الإنتاج التام٠

٤١٢ تغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة ٠

٤١٣ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام ٠

٤١٤ تغير فى مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة .

٤١٥ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة .

٤١٦ إيرادات تشغيل للغير .

٤١٧ خدمات مباعة .

٤١٨ بضائع بغرض البيع (صافى مبيعات + تغير فى مخزون البضائع بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع).

٤١٩ مخلفات الإنتاج .

وطبقا لما سبق يمكن تبويب حسابات إيرادات النشاط الجارى الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى:

- مبيعات النشاط الإقتصادى من السلع والخدمات .
- التغير وفرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج والبضائع بغرض البيع .
- إيرادات النشاط الداخلى .

ولاتقتصر موارد الوحدة الإقتصادية على إيرادات النشاط الجارى ،ولكن تحصل الوحدة عادة على بعض موارد أخرى تتمثل فى الإعانات وإيرادات الأوراق المالية والإيرادات التحويلية .

ونتناول فيما يلى شرحا وتحليلا للأسس والقواعد ومستحدثات المعالجات المحاسبية لما سبق عرضه وذلك على النحو التالى:

المبحث الأول: مبيعات النشاط الإقتصادى من السلع والخدمات .

المبحث الثانى: التغيرات فى المخزون (تام وغير تام ، بضائع)وفروق تقويم التغير فى (مخزون الإنتاج التام وبضائع بغرض البيع)

المبحث الثالث: إيرادات النشاط الداخلى .

المبحث الرابع : الموارد الأخرى .

المبحث الأول

مبيعات النشاط الإقتصادى فى السلع والخدمات

تمثل المبيعات من السلع والخدمات مصادر الإيرادات الرئيسية فى الوحدات الإقتصادية وتختلف طبيعة السلعة أو الخدمة المباعة تبعاالاختلاف طبيعة النشاط الإقتصادى للوحدة العاملة ،وتتمثل عناصر هذه المجموعة فى مبيعات السلع التى تنتجها الوحدة الإقتصادية للخدمات التى تؤديها للغير ـ ومن ثم ينشأ للوحدة حقوق طرف المتعاملين معها ،وعناصر هذه المجموعة هى:

صافى مبيعات إنتاج تام ح/٤١١٠

إيرادات تشغيل للغير ح/٤١٦٠

خدمات مباعة ح/٤١٧٠

صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ح/٤١٨١٠

القواعد العامة المستحدثة لمبيعات السلع والخدمات:

تتلخص القواعد العامة التى أستحدثها النظام المحاسبى الموحد فيما يلى:

(١) تبويب أو تقسيم المبيعات حسب الصنف أو القسم:

حيث تقسم مبيعات الإنتاج التام والبضائع بغرض البيع حسب الصنف أو القسم ـ ويلاحظ أن مبيعات كل قسم/ صنف تظهر إجمالى المبيعات مطروحا منه مردودات المبيعات ومرتجعاتها والخصم المسموح به ،ونقل المبيعات والهدايا والعينات من إنتاج الوحدة ٠

ويتضح ذلك من تقسيم حساب صافى مبيعات إنتاج تام ٤١١ كما ورد بالدليل كما يلى:

٤١١١ صافى مبيعات صنف/قسم

٤١١١١ إجمالى مبيعات صنف/قسم

٤١١١٢ مردودات داخلة صنف/قسم

٤١١١٣ مرتجعات مبيعات صنف/قسم

٤١١١٤ خصم مسموح به صنف/قسم

٤١١١١٥ نقل مبيعات صنف/قسم

٤١١١١٦ هدايا وعينات صنف/قسم

ويسرى هذا التقسيم أيضا على حساب صافى مبيعات بضائع بغرض البيع حـ/٤١٨٢ ويلاحظ من التقسيم السابق أن النظام يفرق بين المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات فالأولى تخص العام الماضى والثانية تخص العام الحالى ٠

(٢) توحيد أسس تقويم السلع والخدمات:

عادة يختلف سعر البيع بإختلاف شروط التسليم ‘وكذلك تفرضه الدولة من رسوم ذلك ‘كما يتم البيع نقدا أو بالأجل مع السماح بخصم معين على إن يتم السداد فى خلال مدة معينة ‘ولتحقيق أهداف التوحيد فقد وضع النظام المحاسبى الموحد بعض القواعد العامة بقصد توحيد أسس حساب قيمة المبيعات فى الأنشطة المختلفة وتتلخص هذه القواعد فيما يلى:

أ- يحدد سعر البيع على أساس تسليم مخازن الوحدة البائعة ‘وإذا تم البيع على أساس محل المشترى فيجب تجنيب ما يزيد عن سعر البيع تسليم مخازن الوحدة فى بند مستقل فى فاتورة البيع ٠

ب- لاتشتمل المبيعات على رسوم الإنتاج وحصيلة الخزانة وغير ذلك من الرسوم التى تفترضها الدولة وتحميلها للمشترى ‘ويتولى تحصيلها لصالح الجهة الرسمية التى حددها قانون فرض الرسم ٠

جـ- يعالج الخصم المسموح به كتسوية لإيرادات المبيعات ولايعتبر بند من بنود الإستخدمات

(٣) توسيط حـ/العملاء:

يتم توسيط حساب العملاء بالنسبة للمبيعات النشاط الجارى سوء تم البيع بالنقد أو بالأجل وذلك بهدف خدمة أغراض الموازنة النقدية فى تحديد المقبوضات التى يرجع مصدرها الى إيرادات النشاط الجارى ٠ ويعنى النظام بتقسيم حسابات العملاء حسب قطاعات الإقتصاد القومى "عام(خدمات ‘أعمال) ‘خاص(عائلى ‘أعمال)وخارجى" ٠

المعالجة المحاسبية:

١ - المعالجة المحاسبية لمبيعات الإنتاج التام أو بضائع بغرض البيع وإيرادات تشغيل للغير والخدمات المباعة:

يتم توسيط حـ/العملاء لمبيعات الإنتاج التام(*) ومبيعات بضائع بغرض البيع وإيرادات تشغيل للغير وخدمات مباعة إذاتمت هذه العمليات بالآجل ويكون القيد كما يلى:

× من حـ/العملاء
(مع التبويب القطاعى)
× الى حـ/صافى مبيعات إنتاج تام صنف/قسم أو
× الى حـ/صافى مبيعات بضائع بغرض البيع صنف/قسم أو
× الى حـ/إيرادات تشغيل للغير أو
× الى حـ/خدمات مباعة

أما إذا تم البيع بشيك فيتم جعل حساب جارى مدينا دلا من حساب العملاء.

ب - المعالجة المحاسبية للمردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات:

ويقصد بالمردودات الداخلة ما إرتد الى الوحدة خلال الفترة الجارية من مبيعات الفترات المالية السابقة، أما مرتجعات المبيعات فيقصد بها ما تم إرتجاعه من مبيعات الوحدة التى تمت خلال الفترة المالية الجارية.

ويتم إثبات المردودات والمرتجعات على النحو التالى:

xx من حـ/صافى مبيعات صنف/قسم
مردودات داخله
مرتجعات المبيعات
xx الى حـ/العملاء
(تبويب قطاعى)

(*) اذا قامت الوحدة ببيع منتجات نصف مصنوعة بحالتها فان القيمة تعتبر من ضمن المبيعات.

جـ - الخصم المسموح به :

يعالج الخصم المسموح به كتسوية للمبيعات ولا يعتبر من بنود الإستخدامات ، ولايدخل الخصم التجارى ضمن الخصومات التى يخفض بها إجمالى المبيعات ، لأن هذاالخصم يعتبر تعديلا أوتخفيضا لسعر البيع ، ويمكن إظهاره ضمن البيانات التفصلية فى السجلات الخاصة ،أما خصم تعجيل الدفع فيخصم من إجمالى المبيعات ،أو بعبارة أخرى يظهر تحت حـ/٤١١١٤ خصم مسموح به(رصيد مدين) ويكون القيد كما يلى بإفتراض إن الوحدة حصلت قيمة مبيعات آجلة لأحد عملاء القطاع الخاص بعد خصم مبلغ معين طبقا لشروط الدفع:

xx من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى

xx من حـ/صافى مبيعات صنف/قسم

خصم مسموح

xx الى حـ/عملاء قطاع خاص

شركة ....

د - معالجة مصروفات نقل المبيعات:

نظرا لأن النظام قرر فى الأسس الموحدة لتقويم المبيعات تحديد قيمة المبيعات على أساس سعر البيع تسليم مخازن الوحدة البائعة ، ولذلك وجب خصم مصروفات النقل من إجمالى المبيعات سواء تم بواسطة الغير أوبإستخدام وسائل نقل الوحدة الإقتصادية وفى الحالة الأخيرة تحسب مصاريف النقل تقديريا على أساس أسعار المثل وتعالج خدمة وسائل النقل كما لو كانت خدمات مباعة للغير ، ويكون القيد كما يلى:

x من حـ/صافى مبيعات صنف/قسم

نقل إنتاج تام أو بضائع

x الى حـ/الموردين (إذا كان بواسطة الغير) أو

x الى حـ/خدمات مباعة (إذا كان بواسطة وسائل نقل الوحدة)

... بواسطة الغير أو إن كانت بطبيعتها خدمة بواسطة الغير إلا أن تكلفتها لا تحمل على حساب مشتريات خدمية وإنما تعالج كتسوية لحساب صافي المبيعات .

هـ - الهدايا والعينات:

وورد بالنظام عند شرح حساب صافي مبيعات ضرورة فتح حسابات فرعية مستقلة للهدايا والعينات ويظهر تقسيم صافي مبيعات إنتاج حـ/٤١١ وصافي مبيعات بغرض البيع ٤١٨/١٨ حسابات فرعية منها لإثبات الهدايا والعينات، وتتم المعالجة المحاسبية بجعل حـ/صافي مبيعات - إجمالي مبيعات "دائنا" ومع جعل حساب صافي مبيعات - هدايا وعينات "مدينا"، ويترتب على هذا القيد إمكان حصر قيمة الهدايا والعينات كل فترة دورية وإخضاعها للرقابة، وتختلف الآراء بخصوص أساس تقييم الهدايا والعينات، فيرى البعض تقييمها على أساس التكلفة، بينما يرى البعض الآخر تقييمها على أساس أسعار البيع حيث يتسق ذلك مع المعالجة السابقة كما يؤدي الى تجانس المبالغ المقيدة في حساب إجمالي المبيعات، وتكون المعالجة المحاسبية للهدايا والعينات كما يلي:

× من حـ/صافي مبيعات منفذة مقسم

هدايا وعينات

× الى حـ/صافي مبيعات منفذة مقسم

إجمالي مبيعات

- المدفوعات المقدمة من العملاء:

قد تحصل الوحدة الاقتصادية من عملائها على مبالغ تحت ذمة مبيعات وتعالج هذه المتحصلات بإجراء القيد التالي:

× من حـ/ بنك حساب جاري

× الى حـ/ العملاء قطاع ...

يومية المبيعات:

الفرض من يومية المبيعات هو تسجيل معاملات الوحدة الإقتصادية المتعلقة بمصدر إيرادها الرئيسى بصفة تفصيلية ،وفى الغالب ما تكون مبيعات الوحدة من السلع والخدمات التى تنتجها أو تتجر فيها هى المصدر الرئيسى لهذا الإيراد، وقد إقتضى النظام المحاسبى الموحد أن تقوم الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيقة بتحليل مبيعاتها على حسب نوع العميل وكذلك على حسب الأصناف أو الأقسام وهذا بالاضافة الى تحليل إجمالى المبيعات الى مكوناتها من مبيعات صافية ومردودات ومرتجعات وخصومات ومصاريف نقل ...

وتمشيا مع متطلبات النظام تتضمن يومية المبيعات فى الجانب المدين التقسيمات التالية :

- حـ/ العملاء — حـ/١٦١
  - حـ/ عملاء القطاع العام — حـ/١٦١١
    - حـ/ عملاء قطاع عام خدمات — حـ/١٦١١١
    - حـ/ عملاء قطاع عام أعمال — حـ/١٦١١٢
  - حـ/ عملاء القطاع الخاص — حـ/١٦١٢
    - حـ/ عملاء قطاع خاص عائلى — حـ/١٦١٢١
    - حـ/ عملاء قطاع خاص أعمال — حـ/١٦١٢٢
  - حـ/ عملاء الخارج — حـ/١٦١٣

كما يظهر الجانب الدائن من يومية المبيعات التقسيمات التالية:

- حـ/ صافى إنتاج تام — حـ/٤١١
  - حـ/ صافى مبيعات صنف/قسم — حـ/٤١١١١(دائن)
    - حـ/ مردودات داخلة صنف/قسم — حـ/٤١١١٢(مدين)
    - حـ/ مرتجعات مبيعات صنف/قسم — حـ/٤١١١١٣(مدين)
    - حـ/ خصم مسموح به صنف/قسم — حـ/٤١١١٤(مدين)
    - حـ/ نقل مبيعات صنف/قسم — حـ/٤١١١٥(مدين)
    - حـ/ هدايا وعينات صنف/قسم — حـ/٤١١١٦(مدين)
- حـ/ إيرادات تشغيل للغير — حـ/٤١٦
- حـ/ خدمات مباعة — حـ/٤١٧
- حـ/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع — حـ/٤١٨
  - حـ/ صافى مبيعات صنف/قسم — حـ/٤١٨١
- حـ/ ....

المبحث الثانى

التغير وفرق تقويم التغير
فى مخزون الإنتاج وبضائع بغرض البيع

تتضمن إيرادات النشاط الجارى مجموعة حسابات تختلف معالجاتها مع ما يجرى عليه العرف المحاسبى ،حيث تختلف معالجة أرصدة المخزون من إنتاج والبضائع فى ظل النظام المحاسبى الموحد عن معالجة هذه الأرصدة وفقا لما إعتاد عليه المحاسبون قبل صدوره وذلك بإقفال أرصدة المخزون من الإنتاج التام وغير التام وبضائع بغرض البيع فى حسابى التشغيل والمتاجرة ،ولكن النظام المحاسبى الموحد يقضى بتوسيط حسابات للتغير فى كل مخزون على حدة ـ بدلا من حسابات النتيجة ،ويظهر رصيد حسابات التغير زيادة أو نقص آخر المدة عن أول المدة ،ويقفل هذا الرصيد فى نهاية العام فى حساب العمليات الجارية ٠

وبالإضافة للحسابات الوسيطة للتغير فى المخزون ورد بالدليل أيضا حسابين لفروق تقويم التغير فى كل من مخزون الإنتاج التام ،ومخزون بضائع بغرض البيع وهما حسابان متقابلان سبق التنوية عنهما من قبل وهدفهما الأساسى هو محاولة التوفير بين وجهات النظر على مستوى الوحدة والمستوى القومى لتقويم المخزون والتوصل للإنتاج بسعر البيع ،أوبهدف "تحقيق التأليف بين البيع والإنتاج كظاهرتين من ظواهر تحقيق الإيراد"وهذا الموقف يرتكز على قاعدتين هما:(١) ٠

الأولى:

تقويم المخزون بالتكلفة وهذا يعتبر تطبيقا لظاهرة البيع التى تطبق على مستوى الوحدة الإقتصادية ٠

الثانية:

تكييف حسابات التغير كحسابات موارد ،وهذا يعتبر الظاهرة الإنتاج حيث يمكن التوصل الى قيمة "الإنتاج بسعر البيع وبالإضافة الى ذلك يشتمل الدليل على حسابى "فرق تقويم التغير فى مخزن الإنتاج التام"

وفرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع .

فالإنتاج بسعر البيع =

صافى المبيعات + التغير فى المخزون بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى المخزون .

ويتم حساب التغير وفرق تقويم التغير طبقا لما يلى:

التغير فى مخزن الإنتاج التام بالتكلفة أو (غير تام) أو (بضائع بغرض البيع) =

تكلفة مخزون آخر المدة - تكلفة مخزون أول المدة .

فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام أو بضائع بغرض البيع =

التغير بسعر البيع - التغير بسعر التكلفة .

أو =

(المخزون آخر المدة بسعر البيع - المخزون أول المدة بسعر البيع) - (المخزون آخر المدة بسعر التكلفة - المخزون أول المدة بسعر البيع)

المعالجة المحاسبية:

(١) المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الإنتاج التام أو الإنتاج غير التام أو بضائع بغرض البيع:

(أ) إقفال الأرصدة الأفتتاحية:

× من حـ/ تغير فى مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة

× من حـ/تغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة

× من حـ/تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

× الى حـ/مخزون إنتاج غير تام(أول المدة)

× الى حـ/مخزون إنتاج تام (أول المدة)

× الى حـ/مخزون إنتاج تام (أول المدة)

(ب) إثبات المخزون آخر المدة من قوائم الجرد فى حسابات التغيير:

× من حـ/ مخزون إنتاج غير تام(آخر المدة)

× من حـ/ مخزون إنتاج تام(آخر المدة)

× من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع(آخر المدة)

× الى حـ/تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة

× الى حـ/تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة

× الى حـ/تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

---

(١) د. على محروس شادى مرجع سابق ص ١٧١ .

(ج) إقفال رصيد حسابات التغير فى حسابات النتيجة:

يتم إقفال رصيد حساب التغير فى حـ/العمليات الجارية وفى هذه الحالة قد يكون الرصيد دائنا أو مدينا ويعالج الرصيد على النحو التالى:

إذا كان الرصيد دائنا

× من حـ/ تغير فى مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة

× من حـ/تغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة

× من حـ/تغير فى مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

× الى حـ/العمليات الجارية

إذا كان الرصيد مدينا:

فى هذه الحالة يظهر الرصيد المدين مطروحا فى جانب الموارد ،ولايظهر فى جانب الإستخدامات فحساب التغير فى حسابات الموارد وظهور رصيد مدين له لايغير من طبيعته ٠

(٢) المعالجة المحاسبية لفرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام وبضائع بغرض البيع:

ترتبط حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون بحسابات التغير ذاتها لأنها عبارة عن الفرق فى تقويم تغير المخزون بسعر البيع وتغير المخزون بالتكلفة ،ويهدف هذا الحساب بصفة أساسية الى إظهار الإنتاج مقوما بسعر السوق لذلك ألزم النظام المحاسبى الموحد بإضافة حسابين ضمن الموارد لفرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام والبضائع بغرض البيع ،وإضافة الحسابين السابقين الى إيرادات النشاط الجارى يعنى التأثير على نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية أو بعبارة أخرى الأخذ بمبدأ التقويم على أساس سعر البيع وهذا يخالف ما جرى عليه العرف المحاسبى لذلك أصبح لهذين الحسابين مقابل ضمن المصروفات التحويلية الجارية حـ/٣٥ وهما حـ/٣٥٨ ، حـ/٣٥٩ ولكن يكون الهدف من إضافة هذين الحسابين هو توفير البيانات بطريقة لاتؤثر على نتائج أعمال الوحدة ٠

وتكون القيود اللأزمة لإثبات الفرق كما يلى:

× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع .

× الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

أو × الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع

إقفال فروق التغير فى المخزون فى حساب العمليات الجارية:

× من حـ/العمليات الجارية

× الى حـ/فروق تقويم التغير فى المخزون الإنتاج التام

أو × الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع

× من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

أو× من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع

× الى حـ/العمليات الجارية

ويلاحظ أنه إذا كان فرق التقويم سالبا فإن القيود اللأزمة لإثبات الفرق والإقفال تكون عكس القيود السابقة ،مع ظهور الفرق بالسالب فى حـ/العمليات الجارية سواء فى الموارد أو فى الإستخدامات .

وعموما ،فإن فروق تقويم التغير فى المخزون ظهرت فى الدليل المحاسبى كحسابات عكسية أو متقابلة كما يلى:

الإستخدامات	الموارد
حـ/٣٥٨ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	حـ/٤١٣ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام
حـ/٣٥٩ فرق تقويم التغير بضائع بغرض البيع .	حـ/٤١٨٣ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع .

المبحث الثالث

إيرادات النشاط الداخلى

لاتقتصر إيرادات النشاط الجارى فى ناتج العمليات الإنتاجية بقصد المتاجرة وأنما قد يتعداه الى إنتاج بعض الأصول لأغراض التكوين الرأسمالى ،فالإنتاج بالمعنى الواسع هو خلق قيمة إقتصادية أوالإضافة اليها بإستخدام عوامل الإنتاج المتاحة فى الوحدة الإقتصادية بغض النظر عن إنتاج هذه السلع لإغراض المتاجرة أو بغرض إستخدامها ذاتيا .

وعليه فإن حساب إيرادات النشاط الداخلى يتمثل بصفة أساسية فى :

- مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ/٤١٥
- مخلفات الإنتاج حـ/٤١٩

أولا:المشغولات الداخلية:

تشتمل المشغولات على إنتاج الأصول الثابتة لابقصد بيعها ،وأنما بقصد إستخدامها ذاتيا فى العمليات الرأسمالية بدل من أسنادها للغير أو شرائها منه .

والتعريف الوارد بالنظام لحساب المشغولات الداخلية يقصر المشغولات على الأصول الثابتة دون عناصر المشغولات من قطع الغيار ومواد التعبئة وغير ذلك ،لذلك نتفق مع ما ينادى به بعض الكتاب أن إنتاج الوحدة الإقتصادية من العدد وقطع الغيار ومواد التعبئة يعتبر من قبيل المشغولات الداخلية ،وعليه فإن معالجة تكلفة ما ينتج من مشغولات داخلية تتم حسب نوع هذه المشغولات فتضاف الى التكوين السلعى إذاكانت أصولا ثابتة ،وتضاف الى حسابات المخزون إذا كانت قطع غيار ومواد تعبئة - كل حسب طبيعته ، ويمكن تقسيم حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة حـ/٤١٥ الى حسابين فرعيين:

٤١٥١ مشغولات أصول ثابتة .

٤١٥٢ مشغولات مستلزمات سلعية .

وتظهر هذه المشغولات كبند من بنود إيرادات النشاط الجارى وطبقا لما يقضى به النظام يتم تقويم المشغولات الداخلية على أساس تكلفة إنتاجها ،وعلى الحجة التى يستند اليها النظام فى هذا الصدد هى أنه لا يجوز للوحدة أن تربح من نفسها .

ولم يتعرض النظام الى ما يتبقى من مشغولات تحت التنفيذ فى نهاية السنة المالية وفى هذا الصدد يوجد رأيان .

(١) إضافة المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب "إنتاج غير تام ، ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب"تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة" .

(٢) إستخدام حساب"مشغولات داخلية تامة بالتكلفة" لمعالجة المشغولات غير التامة.

ونتفق مع الرأى الثانى حتى لا نقع فى مشكلة كيفية إظهار تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حساب الإنتاج والمتاجرة .

ويرى الدكتور على محروس تتويجا لما سبق أن الأمور تكون أكثر أستقامة بإلغاء صفة التامة من تسمية الحساب ،أى تغيرها الى"مشغولات داخلية بالتكلفة" .

المعالجة المحاسبية للمشغولات الداخلية التامة:

(أ) مشغولات الأصول الثابتة والمستلزمات السلعية:

× من حـ/تكوين سلعى

(حسب نوع الأصول الثابتة)

× من حـ/مخزن قطع الغيار والمهمات أو مواد تعبئة وتغليف

× الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

(ب) عند إستخدام الأصل الثابت:

xx من حـ/الأصل ....

xx الى حـ/تكوين سلعى

(حسب نوع الأصل)

(ج) وعند صرف المشغولات من المستلزمات السلعية:
يجعل حساب المشغولات السلعية مدينا وحساب المخزن دائنا ٠
وفى نهاية العام يقفل حساب مشغولات داخلية كحساب من حسابات الموارد فى حساب العمليات الجارية ٠

المشغولات غير التامة فى نهاية السنة:
لم يفرد النظام المحاسبى حسابا للمشغولات غير التامة ، ولم يبين كيفية معالجتها فى نهاية السنة المالية ٠ وفى هذا الصدد يوجد رأيان (١):
الأول: ويرى إضافة هذه المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب " مخزون إنتاج غير تام حـ/ ١٣٢ ، ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب " تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة حـ/ ٤١٤٠
الثانى : ويرى إستخدام حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ/٤١٥ لمعالجة المشغولات غير التامة٠
ولاشك أن الرأى الثانى هو الأرجح حيث أن إتباع الرأى الأول يترتب عليه مشكلة تتمثل فى كيفية إظهار تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حـ/ الإنتاج والمتاجرة ٠ وذلك يخالف ما ينادى به النظام حيث يتم إستبعاد هذه التكلفة من حـ/ الإنتاج والمتاجرة٠
ثانيا: مخلفات الإنتاج:
وقد سبق أن تناولنا هذا الموضوع عند شرح المخزون فى الباب السابق وللتذكرة نكتفى بعرض القيود المحاسبية:
(١) تقدر قيمة للمخلفات ويثبت إيداعها بالمخازن بالقيد الآتى:
× من حـ/ مخزن المخلفات
× الى حـ/ مخلفات الإنتاج
(٢) ويقفل هذا الحساب فى نهاية العام حـ/العمليات الجارية كما يلى:
× من حـ/مخلفات إنتاج
× الى حـ/العمليات الجارية

د. على محروس شادى ، مرجع سابق، ص٢٦٦٠

المبحث الرابع

الموارد الأخرى

تتكون موارد الوحدة الإقتصادية - بالإضافة الى موارد النشاط الجارى والسابق شرحها من بعض أو كل من العناصر الآتية:

١ - الإعانات .

٢ - إيرادات الأوراق المالية .

٣ - إيرادات تحويلية .

وسنتناول كل من هذه البنود كما يلى:

(١) الإعانات:

تمثل الإعانات من وجهة النظر الاقتصادية تحويلات جارية تضاف الى موارد الوحدات الاقتصادية المستفيدة منها . وتشمل الإعانات كل ما تمنحه الدولة للوحدات الاقتصادية لتمكينها من الاستمرار فى شأنها الاقتصادى أو مقابلة المنافسة الأجنبية وذلك عن طريق المساهمة فى تغطية جزء من تكلفة الإنتاج الجارى . وبذلك يلزم أن تكون منح الدولة للوحدات الاقتصادية متعلقة بالنشاط الجارى حتى يمكن إعتبارها من بند الإعانات . أما إذا كانت المنحة تهدف الى المساهمة فى التكوين الاستثمارى للوحدة فإنها لا تعتبر إعانة بل تعتبر تحويلا رأسماليا .

هذا وقد تطلب النظام المحاسبى الموحد إظهار الإعانات فى بندين مستقلين فى حساب العمليات الجارية على حسب الهدف منها . فقد فرق النظام بين إعانات الإنتاج وإعانات التصدير وخصص للأولى ح/٤١٢ وللثانية ح/٤٢٢ .

ورغم أن الإعانات من بنود التحويلات الاقتصادية الا أن النظام إعتبرها من موارد النشاط الجارى وذلك لأنها تمثل فى الواقع إضافة الى دخول عوامل الانتاج تغطى جزءا مما تمتصه الضرائب الغير مباشرة من هذه الدخول حيث يقاس

الدخل القومى بتكلفة عوامل الإنتاج - بالدخل القومى مقوما بسعر السوق ناقصا الزيادة فى الضرائب الغير مباشرة عن الإعانات .

المعالجة المحاسبية:

إثبات إستحقاق الإعانات للوحدة وتم تحصيلها بشيك:

x من حـ/ بنك حساب جارى

x الى حـ/إعانات إنتاج

x الى حـ/إعانات تصدير

أما إذا كانت هذه الإعانات مستحقة ولم تحصل فيتم توسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - إعانات مستحقة.

وفى نهاية السنة يتم إقفال حـ/ ٤٢١ بجعل كل منها مدينا مقابل حـ/ العمليات الجارية دائنا.

(٢)إيرادات الأوراق المالية:

تتمثل إيرادات الأوراق المالية فى القيمة الإجمالية(أى قبل خصم الضريبة على إيرادات القيم المنقولة)التى تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها فى رؤوس أموال الوحدات الأخرى سواء كانت مصرية أوأجنبية ،وفوائد السندات الحكومية المشتراه تطبيقا لأحكام القانون ،فلو إفترضنا إنه إستحق للمنشآت إيرادات أوراق مالية بلغت ٥٩٠٠ جنيه وأن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة هى(ويلاحظ إنهاتقسم من المنبع) ٤١ ٪ فيتم إحتساب القيمة الإجمالية على النحو التالى:

القيمة الإجمالية لإيرادات الأوراق المالية = ٥٩٠٠ × $\frac{١٠٠}{٥٩}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

ويتم إثبات إستحقاق هذه الإيرادات على النحو التالى:

٥٩٠٠ من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة

إيرادات أوراق مالية مستحقة

٤١٠٠ من حـ/ ضرائب داخلية

١٠٠٠٠ الى حـ/ إيرادات أوراق مالية

إثبات تحصيل صافى إيرادات الأوراق المالية:

٥٩٠٠ من حـ/ بنك حساب الجارى

٥٩٠٠ الى حـ/ إيرادات جارية وتحصيمية مستحقة

إيرادات أوراق مالية مستحقة .

وفى نهاية السنة المالية يتم إقفال حـ/إيرادات أوراق مالية فى حـ/العمليات الجارية بجعل الأول مدينا والثانى دائنا .

(٣) الإيرادات التحويلية:

قد تشتمل ايرادات الوحدة الإقتصادية على بعض أو كل من العناصر الآتية والتى خصص النظام المحاسبى لكل منها حسابا مستقلا:

فوائد دائنة حـ/٤٤١	تعويضات وغرامات حـ/٤٤٥
إيجارات دائنة حـ/٤٤٢	إيرادات متنوعة حـ/٤٤٦
أرباح رأسمالية حـ/٤٤٣	فرق الإيجار المحسوب حـ/٤٤٧
إيرادات سنوات سابقة حـ/٤٤٤	فرق الفوائد المحسوبة حـ/٤٤٨

وسنتناول كل من هذه العناصر على حدة فيما عدا الأرباح الرأسمالية وفرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة حيث سبق لنا معالجتها .

(أ) الفوائد والإيجارات الدائنة وإيرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات:

وتتمثل الفوائد الدائنة فى الفوائد المستحقة على الحسابات الجارية للعملاء والبنوك والقروض ،وتتمثل الإيجارات الدائنة فى المبالغ المستحقة على الغير نظير إنتفاعهم بعقارات وأصول تمتلكها الوحدة ولاتستخدمها فى عمليات الإنتاج ،أما إيرادات السنوات السابقة فتتمثل فى الإيرادات التى تحقق خلال السنة ولكنها تخص سنوات سابقة ولم يسبق إحتسابها خلال تلك السنوات ،أما التعويضات والغرامات فتتمثل فيما يستحق للوحدة على الغير من تعويضات وغرامات .

ويتم إثبات قيد اليومية فى حالة إستحقاق هذه الإيرادات وتحصيلها

بشيك على النحو التالى:

من حـ/ بنك حساب جارى

× الى حـ/فوائد دائنة

× الى حـ/إيجارات دائنة

× الى حـ/تعويضات وغرامات

× الى حـ/إيرادات سنوات سابقة

أما إذا كانت بنود الإيرادات السابقة بيانها مستحقة ولم تحصل فيتم توسيط حـ/ إيرادات جارى وتخصيصية مستحقة ... كما سبق أن أوضحنا.

(ب) الإيرادات المتنوعة:

قسم النظام حـ/إيرادات متنوعة (حـ/٤٤٦) الى حسابات فرعية وهى:

حـ/أرباح بيع مخلفات	حـ/أرباح مبيعات خامات
حـ/خصم مكتسب	حـ/عمولات
حـ/ديون سبق إعدامها	

وقد سبق أن تناولنا حـ/أرباح بيع مخلفات ،حـ/أرباح مبيعات خامات عند شرح حسابات المخزون فى الباب الثانى ،وسوف نتناول فيما يلى حـ/الخصم المكتسب ،حـ/ديون سبق إعدامها ،حـ/عمولات .

الخصم المكتسب:

تحصل الوحدة على خصم مكتسب من مورديها ، وعادة يخصم من التزامات الموردين عند السداد ،ومن ثم فلا أثر نقدى لهذا الخصم ولذلك تظهر المعالجة المحاسبية على النحو التالى :

× من حـ/الموردين

(تبويب قطاعى)

× الى حـ/بنك حساب جارى

× الى حـ/إيرادات متنوعة

خصم مكتسب

ديون سبق أعدامها:

ليس معنى إعدام الدين التنازل النهائى عن هذا الدين ولكن تحاول الوحدة تحصيل هذا الدين ،فإذا تم تحصيل الديون المعدومة بالكامل أو جزء منه يتم القيد على النحو التالى:

قيد إستحقاق(ويتم فى وقت التحصيل):

× من حـ/إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة

إيرادات متنوعة مستحقة

× الى حـ/إيرادات متنوعة

ديون سبق إعدامها محصلة

إثبات التحصيل:

× من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة

إيرادات متنوعة مستحقة

عمولات:

تحصل الوحدة على عمولات عارضة لاترتبط بنشاطها الجارى ومن ثم تعتبر إيرادات متنوعة ويتم توسيط حـ/إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة كما يلى:

إستحقاق العمولة:

× من حـ/إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة

إيرادات متنوعة مستحقة

× الى حـ/إيرادات متنوعة

عمولات

تحصيل العمولة:

× من حـ/بنك حساب جارى

× الى حـ/إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة

إيرادات متنوعة مستحقة

وهناك بعض أنواع أخرى تدخل فى نطاق الإيرادات المتنوعة ولاتدخل فى أى حساب من الحسابات الفرعية السابق بيانها ،منها على سبيل المثال:

مقابل الخدمات القانونية التى تحصل عليها الهيئات التى لاتزاول نشاطا إقتصاديا بنفسها ،كذلك ثمن بيع شروط المناقصات وكراسات المواصفات ومما شابه ذلك ....الخ .

لذلك إقترح البعض(١)إضافة حـ/٤٤٦٦ بإسم متنوعات يضم العناصر الموضحه أعلاه بالإضافة الى ما تحصل عليه الوحدات الإقتصادية من إيرادات متنوعة لاتدخل أنواعها فى الحسابات الفرعية الواردة فى الدليل.

(١) عبد الباسط رضوان مرجع سابق ص ٢١٧ .

الباب الرابع

الحسابات والقوائم الختامية فى الشركات القابضة والتابعة (١)

مقدمة :

تعد الوحدات الإقتصادية التابعة لقطاع الأعمال العام مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية فى المواعيد المقررة طبقا للأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف ومعدلات الإهلاك الواردة بالنظام . وفيما عدا ذلك يمكن أن تلتزم الوحدة بما إستقر عليه العرف المحاسبى ويراعى عند إعداد الحسابات القوائم الختامية إجراء كافة التسويات المحاسبية , بحيث تتحمل السنة المالية بكافة ما يخصها من نفقات وإيرادات طبقا لقاعدة الإستحقاق وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى للوحدة , وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح , وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ما تنص القوانين والأنظمة على وجوب إثباتها فيها (٢) وتتمثل الحسابات والقوائم الختامية طبقا للنظام المحاسبى الموحد وما لحقه من تعديلات بمقتضى القرار رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣ فى حساب العمليات الجارية والميزانية وقائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية هذا بالإضافة الى الحسابات الختامية التقليدية (حساب الإنتاج ، حساب المتاجرة، حساب الأرباح والخسائر)هذا بالإضافة الى قائمة التدفقات النقدية .

وفى قول آخر فقد إستحدث النظام مجموعة من القوائم والحسابات بغرض ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية , هذا بالإضافة الى القوائم والحسابات التقليدية وبناء على ذلك يمكن تقسيم هذه القوائم الى المجموعتين التاليتين:-

---

(١) قام بإعداد هذا الباب (من الفصل الأول حتى الرابع) أ.د. كمال عبد السلام

(٢) النظام المحاسبى الموحد , الجزء الأول, ١٩٦٦ , ص١٢٤.

أولا : مجموعة القوائم والحسابات المستحدثة بواسطة النظام وتتضمن:-

١- حساب العمليات الجارية.

٢- قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية.

٣- قائمة التدفقات النقدية(١).

ثانيا مجموعة القوائم والحسابات التقليدية وتتضمن:

١- حساب الإنتاج (٢).

٢- حساب المتاجرة .

٣- حساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع.

٤- الميزانية.

وسوف نستعرض في الفصول التالية الإطار العام لهذه القوائم والحسابات ونماذجها طبقا للنظام المحاسبي الموحد وبيان إستخدامها في مجال تحقيق أهداف النظام لذلك تم تقسيم خطة الدراسة في هذا الباب على النحو التالي:

الفصل الاول : حساب العمليات الجارية

الفصل الثاني : قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية

الفصل الثالث : قائمة التدفقات النقدية

الفصل الرابع : الحسابات الختامية التقليدية والميزانيةفي الشركات التابعة

الفصل الخامس: القوائم المالية الموحدة في الشركات القابضة

---

(١) يلاحظ أن كان يعد حسابا واحدا لكل من الإنتاج والمتاجرة , وقد نص قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣ على فصلهما , ويطبق ذلك بدءا من ١٩٩٤/٧/١.

(٢) حلت هذه القائمة محل قائمة الموازنة النقدية وذلك طبقا لقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣، وتلتزم الوحدات الإقتصادية بتطبيقها إعتبارا من ١/٧/ ١٩٩٤ (بداية السنة المالية ١٩٩٥/٩٤).

الفصل الأول

حساب العمليات الجارية

كما ذكرنا من قبل أن أحد أهداف النظام المحاسبى الموحد هو ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية. وقد جاء حساب العمليات الجارية الذى يعد بمثابة إدماج لحسابى الإنتاج والتخصيص فى المحاسبة القومية لخدمة هذا الغرض . حيث يتم مقابلة الموارد الجارية بالإستخدامات الجارية وبشكل يمكن من إستخراج الإجماليات القومية كالناتج القومى , القيمة المضافة , الدخل الممكن التصرف فيه.

ويعد حساب العمليات الجارية الركيزة الأساسية لإظهار نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية حيث أنه يحل محل حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع فى المحاسبة التقليدية , ويلاحظ أنه يتم تبويب الإستخدامات فى هذا الحساب على أساس نوعى أى طبقا لنوع وطبيعة الإستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية , حيث يساعد ذلك على حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها.

وقد أوضح النظام أن حساب العمليات الجارية يمثل الحساب الختامى الذى تقفل فيه كافة الإستخدامات والموارد الجارية فى نهاية السنة المالية , وذلك بعد إجراء التسويات الجردية. ويتم إعداد حساب العمليات الجارية على مراحل ثلاث بحيث تفيد كل مرحلة المحاسب القومى فى تزويده بالبيانات اللازمة لإعداد الحسابات القومية.
هذا ويتم إعداد هذا الحساب طبقا لمجموعة من القواعد والأحكام نوردها فيما يلى:

(١) إجراء التسويات المحاسبية بحيث تتحمل الفترة المحاسبية بكافة ما يخصها من نفقات (إستخدامات) وبكافة ما يخصها من إيرادات (موارد) طبقا لأساس الإستحقاق.

(٢) تبويب العمليات المختلفة سواء المتعلقة بالإستخدامات أو الموارد على أساس نوعى. وهذا التقسيم يخدم المحاسب القومى بغض النظر عن علاقة هذه العمليات بوظائف الوحدة الإقتصادية من إنتاج وتسويق وتمويل . ويتم تصنيف المعاملات الى:-

* معاملات تتعلق بعوائد الإنتاج وهى الأجور , الفوائد, الإيجارات والفائض.
* معاملات تتعلق بالمستلزمات السلعية والخدمية.
* معاملات تتعلق بالتحويلات مثل الضرائب (سلعية وخدمية) والتعويضات والغرامات والديون المعدومة.

(٣) إعداد الحساب على مراحل، فكما ذكرنا أنه يتم تصوير الحساب على ثلاث مراحل. وتختص المرحلة الأولى وهى مرحلة الإنتاج بإظهار فائض أو عجز العملية الإنتاجية . والمرحلة الثانية يتم تصويرها بغرض التوصل الى الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى. أما المرحلة الثالثة فيتم إعدادها عند وجود فائض يمكن التوزيع منه لإظهار التوزيع على الحسابات المختلفة. هذا وسوف نتعرض لهذه المراحل الثلاث بشيء من التفصيل فى المبحث الأول من هذا الفصل.

(٤) إعتبار المشغولات الداخلية أحد مكونات إيرادات النشاط الجارى , وكما ذكرنا من قبل أن المشغولات الداخلية تمثل إنتاج الوحدة من الأصول بغرض الإستخدام الذاتى فى العمليات الرأسمالية , وعلى ذلك يظهر حساب المشغولات الداخلية فى جانب الموارد، بعكس الحال فى الحسابات الختامية التقليدية.

وبعد إستعراض القواعد الخاصة بحساب العمليات الجارية فإننا سوف نتعرض بشيء من التفصيل الى نموذج ومراحل إعداده وقيود التسوية اللازمة ثم نختتم هذا الفصل بعرض قائمة الإنتاج والقيمة المضافة التى يتم إعدادها من خلال البيانات التى توفرها المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية وعلى ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالآتى:

المبحث الأول: مراحل إعداد حساب العمليات الجارية.

المبحث الثانى: التسويات الجردية وقيود الإقفال.

المبحث الثالث :مراحل إعداد حساب العمليات الجارية

المبحث الأول
مراحل اعداد حساب العمليات الجارية

المرحلة الأولى (مرحلة الإنتاج)

وتظهر هذه المرحلة فائض أو عجز النشاط الجارى , حيث يتم مقابلة إيرادات النشاط الجارى وما فى حكمها كالإعانات بالإستخدامات التى تحملتها الوحدة الإقتصادية لتحقيق هذه الإيرادات . وتقابل هذه المرحلة حساب الإنتاج فى المحاسبة القومية .وتتمثل بنود هذه المرحلة فيما يلى:-

	الدليل المحاسبى		الدليل المحاسبى
أجور	٣١	إيرادات النشاط الجارى	٤١
مستلزمات سلعية	٣٢	إعانات	٤٢
مستلزمات خدمية	٣٣		
مشتريات بغرض البيع	٣٤		
مصروفات تحويلية جارية	٣٥		
فائض العمليات الجارية (رصيد مرحل)		عجز العمليات الجارية (رصيد مرحل)	

المرحلة الثانية (مرحلة التخصيص)

تبدأ هذه المرحلة بالرصيد المرحل من المرحلة الأولى الذى يمثل فائض أو عجز العمليات الجارية . كما يظهر فيها الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الإنتاجى وتتمثل فى إيرادات الأوراق المالية والإيرادات التحويلية . ويتم تحميلها بالإستخدامات غير المرتبطة بالنشاط الإنتاجى والتى تعد بمثابة تحويلات جارية تخصيصية ويتمثل رصيد هذه المرحلة فى الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى. وتقابل هذه المرحلة حساب التخصيص فى المحاسبة القومية . وتظهر بنود هذه المرحلة كالآتى:

المرحلة الثالثة (مرحلة توزيع الفائض)

ويتم إعدادها إذا ما إنتهت المرحلة الثانية بتحقيق فائض ، لذلك فهي توضح كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع وفقا لما نصت عليه القوانين المنظمة لذلك.

ويأخذ الفائض شكلين : فائض محتجز متمثلا في الإحتياطات على إختلاف أنواعها ، وفائض موزع متمثلا في الإحتياطات على إختلاف أنواعها ، وفائض موزع متمثلا في حصة العاملين وحصة حملة الأسهم ، وتقابل هذه المرحلة حساب التوزيع في المحاسبة المالية وتظهر المرحلة الثالثة كما يلي:

فائض محتجز (فائض موزع)	الفائض القابل للتوزيع (رصيد منقول)

وسوف نتطرق للإطار العام لتوزيع الفائض كما ورد بالقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية وذلك بعد عرض نموذج العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام المحاسبي الموحد.

	الدليل المحاسبي		الدليل المحاسبي
عجز العمليات الجارية (رصيد منقول)		فائض العمليات الجارية (رصيد منقول)	
تحويلات جارية تخصيصية	٣٦	إيرادات أوراق مالية	٤٣
		إيرادات تحويلية	٤٤
الفائض القابل للتوزيع (رصيد مرحل)		العجز الجاري (رصيد مرحل)	

حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في .....

جـ	جـ	جـ		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الأجور		
	x		أجور نقدية	٣١١	x
	x		مزايا عينية	٣١٢	x
	x		تأمينات اجتماعية	٣١٣	x
x					
			المصروفات السلعية		
	x		مستلزمات سلعية	٣٢	x
	x		مستلزمات خدمية	٣٣	x
	x		مشتريات بغرض البيع	٣٤	x
x					
			مصروفات تحويلية جارية		
			ضرائب ورسوم سلعية		
		x	رسوم جمركية	٣٥١١	x
		x	رسوم إنتاج	٣٥١٢	x
		x	حصيلة الخزانة	٣٥١٣	x
		x	ضرائب أخرى	٣٥١٤	x
	x				
			الإهلاك وتكاليف الصيانة والمصرات الدورية		
		x	مباني وإنشاءات	٣٥٢٢	x
		x	آلات ومعدات	٣٥٢٣	x
		x	وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	x
		x	عدد وأدوات	٣٥٢٥	x
		x	أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	x
		x	ثروة حيوانية ومائية	٣٥٢٧	x
		x	نفقات إيرادية مؤجلة	٣٥٢٨	x
		x	تكاليف الصيانة والمصرات الدورية	٣٥٢٩	x
	x				
x	x		بعده		x

جـ	جـ	جـ		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			إيرادات النشاط الجاري		
			الإنتاج بسعر البيع		
		x	صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	x
		x	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢	x
		x	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٤١٣	x
	x				
		x	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	x
		x	مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥	x
		x	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	x
		x	خدمات مباعة	٤١٧	x
		x	مخلفات إنتاج تالف	٤١٩	x
	x				
			بضائع بغرض البيع		
		x	صافي مبيعات	٤١٨١	x
		x	تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	x
		x	فرق ت. هـ. في مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	x
	x				
x					
			إعانات		
	x		إعانات إنتاج	٤٢١	x
	x		إعانات تصدير	٤٢٢	x
x					
x			بعده		x

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في .....

ج	ج	ج		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×	×		ما قبله		
			الإيجارات		
		×	الإيجارات الفعلية	٣٥٣	×
	×	×	فرق إيجار محسوب	٣٥٤	×
			الفوائد		
		×	فوائد محلية	٣٥٥	×
		×	فوائد خارجية	٣٥٦	×
		×	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧	×
	×				
		×	فرق ت. ت. في مخزون الإنتاج التام	٣٥٨	×
		×	فرق ت. ت. في مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩	×
×	×				
×			فائض العمليات الجارية (مرحل)		
×					×
×			عجز العمليات الجارية (منقول)		×
			تحويلات جارية تخصيصية		
	×		تبرعات وإعانات الغير	٣٦١	×
	×		تقلبات أسعار العملات الأجنبية – مدين	٣٦٢	×
	×		تعويضات وغرامات	٣٦٣	×
	×		خسائر رأسمالية	٣٦٤	×
	×		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	×
	×		ديون معدومة	٣٦٦	×
	×		م. بخلاف م. الإهلاك والصيانة والعمرات الدورية	٣٦٧	×
	×		ضرائب عقارية	٣٦٨	×
	×		ضرائب دخلية	٣٦٩	×
×				٢٨١١	×
×			الفائض القابل للتوزيع (مرحل)		
×					×

ج	ج	ج		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×			ما قبله		
×			عجز العمليات الجارية (مرحل)		
×					×
×			فائض العمليات الجارية (منقول)		×
×			إيرادات أوراق مالية	٤٣٠	×
			إيرادات تحويلية		
	×		فوائد دائنة	٤٤١	×
	×		إيجارات دائنة	٤٤٢	×
	×		أرباح رأسمالية	٤٤٣	×
	×		إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	×
	×		تعويضات وغرامات	٤٤٥	×
	×		إيرادات متنوعة	٤٤٦	×
	×		فرق إيجار محسوب	٤٤٧	×
	×		فرق فوائد محسوبة	٤٤٨	×
×	×		العجز الجاري	٢٨١٢	×
×					
×					×

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى .....

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			فائض محتجز								
	x		إحتياطى قانونى	٢٢١	x			x	الفائض القابل للتوزيع (منقول)		x
	x		إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	x						
	x		احتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية والتجديد واحلال التوسعات	٢٢٣	x						
	x		إحتياطى عام	٢٢٤	x						
	x		إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	x						
	x		احتياطى ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	x						
	x		احتياطيات أخرى	٢٢٧	x						
	x		فائض مرحل	٢٢٨	x						
x											
			فائض موزع								
	x		حصة العاملين	٣٦١٣	x						
	x		حصة الدولة	٣٦١١	x						
	x		حصة المساهمين	٣٦١٢	x						
	x		حصص أخرى	٣٦١٤	x						
x											
x					x			x			x

النموذج المقترح لتوزيع الأرباح

كلى	جزئى	البيان	النسبة والوعاء	ملاحظات
xxx		رصيد الفائض المرحل من المرحلة الثانية من حـ/ العمليات الجارية		الفائض القابل للتوزيع بالنظام المحاسبى
		يستنزل منه ما يلى :		
	×	الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى أصول ثابتة أو التعويض عنها .		إذا لم تكن قد حولت بالمرحلة الثانية للاحتياطى الرأسمالى
	×	رصيد العجز المرحل من سنوات سابقة «إن وجد»		
xx				
xxx		**الأرباح الصافية :**		
		تجنب منها الاحتياطيات التالية :		
	×	احتياطى قانونى	٥ ٪ على الأقل (وجوبى) ويجوز وقف تجنيبه أو تخفيض النسبة متى وصل نصف رأس المال .	
	×	احتياطى نظامى (فى حالة ما إذا نص النظام الأساسى للشركة على تجنيبه) .	١٠ ٪ كحد أقصى للشركات القابضة التى لا تزاول النشاط بنفسها ٢٠ ٪ كحد أقصى للشركات التابعة أو القابضة التى تزاول بنفسها النشاط .	
xx				
xxx		**الأرباح القابلة للتوزيع**		
		يخصم منها ما يلى :		
	×	حصة أولى للمساهمين والعاملين	٥ ٪ على الأقل من رأس المال المصدر ، وتوزع بالنسبة للمساهمين عن المدفوع من قيمة أسهمهم ، ويراعى بالنسبة للتوزيع على العاملين الا يقل نصيبهم عن ١٠ ٪ من تلك الحصة الأولى وطبقاً للحدود المقررة .	
	×	حصة النشاط الرياضى	$\frac{١}{٢}$ ٪ من الأرباح الصافية (قبل خصم الضرائب الدخلية) .	
xx				
xxx		**الباقى بعد إجراء التوزيع الأول :**		

(تابع) النموذج المقترح لتوزيع الأرباح

كلى	جزئى	البيان	النسبة والوعاء	ملاحظات
xxx		الباقى بعد إجراء التوزيع الأول :		
x		يخصم منه مكافأة مجلس الإدارة	٥ ٪ كحد أقصى من هذا الباقى ، ويتم الصرف طبقاً للقواعد المقررة بالقانون والنظام الأساسى للشركة	
xxx		المتبقى بعد خصم مكافأة مجلس الإدارة ، يتم توزيعه على النحو التالى :		
	x	نصيب حصص التأسيس وحصص الأرباح (إن وجد)	١٠ ٪ من هذا المتبقى كحد أقصى	
	x	احتياطيات أخرى (يجوز للجمعية العامة تجنيبها بناء على اقتراح مجلس الإدارة)	١٠ ٪ حد أقصى	
xx				
xxx	(١)			
x				
xxx	x	حصة إضافية للمساهمين والعاملين	لا يجوز أن يقل نصيب العاملين من هذه الحصة الإضافية من ١٠ ٪ ، على ألا يزيد مجموع ما يصرف لهم نقداً فى كلا التوزيعين عن مجموع أجورهم الأساسية السنوية ، ويجنب ما يزيد على ذلك فى حساب خاص للخدمات الإسكانية والاجتماعية ، وذلك بالنسبة للشركات التى تزاول بنفسها النشاط ، مع قصر ما يصرف فى حالة الشركات التى لا تزاول النشاط على ١٠٠ ٪ من أجورهم الأساسية السنوية فقط .	
xx	x	أرباح مرحلة (إن وجدت)		

(١) بعد خصم جملة أنصبة حصص التأسيس والاحتياطيات الأخرى ، يضاف إلى ذلك ما قد يتقرر توزيعه من رصيد الأرباح المرحلة فى سنوات سابقة .

قواعد توزيع الفائض:

حددد القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية قواعد توزيع الفائض فى شـركات قطـاع الأعمال العام . وقد أصدر النظام المركزى للمحاسبات نموذجا مقترحا لتوزيع الفائض القابل للتوزيع نورده فى نهاية المبحث(١).

ويلاحظ أنه يتم إجراء قيود اليومية الخاصة بالتوزيعات فى نفس السنة التى تحقق فيها الفائض ، أى قبل إعداد الميزانية , وفيما يلى بيان لهذه القيود :-

١- الفائض المحتجز:

من حـ/ العمليات الجارية

الى حـ/ إحتياطى قانونى

الى حـ/ إحتياطى نظامى

الى حـ/ إحتياطيات أخرى

٢- الفائض الموزع:

من حـ/ العمليات الجارية

الى حـ/ دائنو توزيعات - حصة الدولة

الى حـ/ دائنو توزيعات - حصة المساهمين

الى حـ/ دائنو توزيعات - حصة العاملين

الى حـ/ دائنو توزيعات - حصص أخرى

ويترتب على هذين القيدين إقفال حساب العمليات الجارية وإنعكاس نتيجة العام فى حسابات الميزانية من خلال حسابات الإحتياطيات ودائنى التوزيعات.

ويلاحظ أنه فى حالة ما إذا كانت نتيجة العام تمثل عجزا ، فإنه يتم إقفال حساب العمليات الجارية فى حساب فائض مرحل بالقيد التالى:-

من حـ/ فائض مرحل

الى حـ/ العمليات الجارية

ويظهر رصيد حساب فائض مرحل فى الميزانية فى حساب الأصول كرصيد شاذ تحت إسم ، وذلك حسب ما ورد بنموذج الميزانية فى النظام المحاسبى الموحد .

الأرباح الرأسمالية:

يلاحظ أن النظام إعتبر الأرباح الرأسمالية أحد عناصر الإيرادات التحويلية التى تظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية. وبذلك تصبح هذه الأرباح قابلة للتوزيع إذا أسفرت هذه المرحلة عن فائض. غير أن المادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ نصت على أنه لايجوز توزيع الأرباح التى تحققها الشركة نتيجة التصرف فى أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه، وتكون الشركة من هذه الأرباح إحتياطيا يخصص لإعادة أصولها الى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة .

وعلى ذلك تجنب من الفائض الفائض للتوزيع تلك الأرباح الرأسمالية المتعلقة بالأصول الثابتة. ويتضح ومن نص المادة السابقة أنه فى حالة وجود عجز مع إشتمال موارد الشركة على أرباح رأسمالية فإنه لا يتم تكوين إحتياطى بقدر الأرباح الرأسمالية فى هذه الحلة . كذلك فإنه إذا حققت الشركة فائض أقل من الأرباح الرأسمالية فإنه يتم تكوين إحتياطى بمقدار هذا الفائض . ومن ثم لا يكون هناك فائض يتم التصرف فيه بعد ذلك.

المبحث الثانى
التسويات الجردية وقيود الإقفال

التسويات الجردية :

أخذ النظام المحاسبى الموحد بأساس الإستحقاق بحيث يتم تحميل السنة المالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات بغض النظر عن واقعة السداد. وهذا يعنى مراعاة المقدمات والمستحقات وإجراء التسويات اللازمة لها، ويمكن تقسيم التسويات الجردية الى قسمين هما:-

١ - تسويات جردية تقليدية على مستوى الوحدة الإقتصادية.

٢- تسويات جردية لتلبية إحتياجات المحاسب القومى.

أولاً: التسويات الجردية التقليدية على مستوى الوحدة:

وهذه تتضمن المقدمات والمستحقات وإهلاكات الأصول الثابتة. فبفرض أن الوحدة الإقتصادية إستحق عليها فوائد محلية

قدرها ٨٠٠٠ جنيه ولم يتم سدادها حتى نهاية السنة المالية في هذه الحالة يكون قيد اليومية على النحو التالي:

٨٠٠٠ من حـ/فوائد محلية

٨٠٠٠ الى حـ/ م .ج . مستحقة

فوائد مستحقة

نفس الحال بالنسبة لإهلاكات الأصول الثابتة حيث يتم تحميلها على حساب مخصص الإهلاك بالقيد التالي:

من حـ/ إهلاك (مع التحليل حسب نوع الأصل)

الى حـ/ مخصص إهلاك (مع التحليل حسب نوع الأصل)

وبصفة عامة لن نسهب في شرح هذه التسويات التقليدية حيث تم مناقشتها بالتفصيل ضمن الإستخدامات والموارد:

ثانيا : التسويات الجردية لخدمة المحاسب القومي.

كما ذكرنا أن من أهداف النظام المحاسبي الموحد خدمة المحاسب القومي بإمداده بالبيانات اللازمة لإعداد الحسابات القومية، وحتى يمكن تحقيق ذلك فإن الوحدة الإقتصادية مطالبة بإجراء بعض التسويات , وهذه تتضمن:

(١) فصل الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية حيث لا تمثل هذه الرسوم تكلفة أو عامل من عوامل الإنتاج على المستوى القومي.

(٢) الفروق المحسوبة وذلك لإمكانية إجراء القياس الموضوعي لعنصرين من عناصر القيمة المضافة وهذه الفروق تتمثل في فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة.

(٣) فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع حتى يمكن تحديد قيمة الإنتاج بسعر البيع ، حيث أنه من المعلوم أن الإيراد يتحقق بالبيع على مستوى الوحدة الإقتصادية بينما يتحقق بالإنتاج على المستوى القومي .

وقد تم شرح البنود السابقة بالتفصيل ضمن حسابات الإستخدامات والموارد . وسوف نبين هنا كيفية إستخراج قيمة الإنتاج المحلى والقيمة المضافة من حساب العمليات الجارية كالآتى:-

١) قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق = إيرادات النشاط الجارى حـ/ ٤١ (فيما عدا البضائع بغرض البيع حـ/ ١٤٨) + إنتاج النشاط التجارى (البضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨ - مشتريات بغرض البيع حـ/ ٣٤).

٢) قيمة الإنتاج الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج (١) = قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق + (الإعانات حـ/ ٤٣ - الضرائب والرسوم السلعية حـ/ ٣٥١).

٣) القيمة المضافة الإجمالية = قيمة الإنتاج الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج - الإستهلاك الوسيط (المستلزمات السلعية حـ/ ٣٢ + المستلزمات الخدمية حـ/ ٣٣).

٤) القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الإهلاك وتكاليف الصيانة والعمرات الدورية حـ/ ٣٥٢.

٥) توزيعات القيمة المضافة:

(أ) الأجور : وتتضمن الأجور النقدية حـ/ ٣١١ والمزايا العينية حـ/ ٣١٢ والتأمينات الإجتماعية حـ/ ٣١٣ .

(ب) الإيجارات: وتتضمن الإيجارات الفعلية حـ/ ٣٥٣ وفرق الإيجار المحسوب حـ/ ٣٥٤.

(ج) الفوائد: وتتضمن الفوائد المحلية حـ/ ٣٥٥ والفوائد الخارجية حـ/٣٥٦ وفرق الفوائد المحسوبة حـ/٣٥٧.

(د) الفائض (طبقا لظاهرة الإنتاج) وهو يساوى فائض العمليات الجارية معدلا بحسابى فرق تقويم التغير فى المخزون حـ/٣٥٨ وحـ/٣٥٩.

وهذه الحسابات يتم ترتيبها فى قائمة الإنتاج والقيمة المضافة كالآتى:-

(١) تتمثل هذه العوامل فى الإستهلاك الوسيط (مستلزمات سلعية وخدمية) والاهلاك وعناصر القيمة المضافة.

قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

د. م	بيـــــان	جنيه	جنيه
	أولاً : قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق :		
	١ - الإنتاج بسعر البيع :		
٤١١	أ) صافي مبيعات إنتاج تام	×	
٤١٢	ب) تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	×	
٤١٣	جـ) فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	×	
	مجموع		×
٤١٤	٢ - تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة		×
٤١٥	٣ - مشغولات داخلية بالتكلفة		×
٤١٦	٤ - إيرادات تشغيل للغير		×
٤١٧	٥ - خدمات مباعة		×
٤١٩	٦ - مخلفات إنتاج		×
	٧ - بضائع بغرض البيع		×
٤١٨١	أ) صافي مبيعات بضائع	×	
٤١٨٢	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	×	
٤١٨٣	جـ) فرق تقويم التغير في مخزون البضائع	×	
	مجموع	×	
٣٤	مشتريات بغرض البيع	×	
	إنتاج النشاط الجاري		×
			××
	ثانياً : قيمة الإنتاج بتكلفة عوامل الإنتاج :		
	١ - قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		×
	مضافاً :		
٤٣١	إعانات إنتاج	×	
٤٣٢	إعانات تصدير	×	
			×
	ناقصاً :		
٣٥١١	رسوم جمركية	×	
٣٥١٢	رسوم إنتاج	×	
٣٥١٣	حصيلة الخزانة	×	
٣٥١٤	ضرائب أخرى	×	
			×
			××

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

د. م	بيـــــــان	جنيه	جنيه
	ثالثاً : القيمة المضافة الإجمالية :		
	قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج		
	ناقصاً :		
٣٢	مستلزمات سلعية	×	
٣٣	مستلزمات خدمية	×	×
			××
	رابعاً : القيمة المضافة الصافية :		
	القيمة المضافة الإجمالية		×
٣٥٢	- الإهلاك وتكاليف الصيانة والعمرات الدورية		×
			××
	خامساً : توزيعات القيمة المضافة :		
	١ - الأجور :		
٣١١	أ) أجور نقدية	×	
٣١٢	ب) مزايا عينية	×	
٣١٣	جـ) تأمينات اجتماعية	×	×
	٢ - الإيجارات :		
٣٥٣	أ) إيجارات فعلية	×	
٣٥٤	ب) فرق الإيجار المحسوب	×	×
	٣ - الفوائد :		
٣٥٥	أ) فوائد محلية	×	
٣٥٦	ب) فوائد خارجية	×	
٣٥٧	جـ) فرق الفوائد المحسوبة	×	×
	٤ - الفائض :		
٣٥٨	أ) فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	×	
٣٥٩	ب) فرق تقويم التغير في مخزون البضائع	×	
	جـ) فائض العمليات الجارية	×	×
			××

قيود الإقفال :

من المعلوم أن أرصدة حسابات النتيجة المتمثلة فى الإستخدامات والموارد تعتبر مؤقتة . لذا يلزم إقفالها فى نهاية السنة المحاسبية فى حساب العمليات الجارية . ويترتب على ذلك إختفاء أرصدة هذه الحسابات وإحلال حساب العمليات الجارية محلها.

ولما كانت حسابات الإستخدامات مدينة بطبيعتها فإنه عند إقفالها تجعل دائنة وحساب العمليات الجارية مدينا وذلك كالآتى:

من حـ/ العمليات الجارية

الى حـ/ أجور نقدية

الى حـ/ مزايا عينية

الى حـ/ تأمينات إجتماعية

الى حـ/ مستلزمات سلعية

الى حـ/ مستلزمات خدمية

الى حـ/ ....

وفى حالة وجود رصيد شاذ (دائن) ضمن حساب الإستخدامات ، كما فى حالة إذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام بالنقص، فيكون رصيد حساب ٣٥٨ دائنا على الرغم من انه يعد من حساب الإستخدامات وفى هذه الحالة يكون قيد الإقفال كالآتى:-

من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام ٣٥٨

الى حـ/ العمليات الجارية ٢٨١

ويلاحظ أن هذا الرصيد لابد وأن يظهر فى الجانب المدين من حـ/ العمليات الجارية ضمن الإستخدامات ولكن بالطرح.

وبالنسبة لحسابات الموارد فإنه عند إقفالها تجعل مدينة وحساب العمليات الجارية دائنا طبقا للقيد التالى:

من حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام
من حـ/ تكلفة مخزون إنتاج تام
من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام
من حـ/ مشغولات داخلية بالتكلفة
من حـ/..............................
الى حـ/ العمليات الجارية

ونفس الحال بالنسبة لوجود رصيد شاذ "مدين" ضمن حسابات الموارد، كما فى حالة إذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام بالنقص فيكون رصيد حساب ٤١٣ مدينا على الرغم من أنه يعد من حسابات الموارد . ويكون قيد الإقفال كالآتى:

من حـ/ العمليات الجارية ٢٨١
الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام ٤١٣

ويظهر هذا الرصيد فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية ضمن الموارد ولكن بالطرح.

الفصل الثانى

قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية

تبين قائمة الإستخدامات والموارد الراسمالية كافة التغيرات التى تطرأ على أصول وخصوم الوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ويتم إعداد هذه القائمة بطريقة تسمح بإظهار مصادر الأموال وأوجه إستخدامها خلال هذه الفترة. وتعتبر هذه القائمة بمثابة حلقة وصل بين المحاسبة المالية على مستوى الوحدة الإقتصادية والمحاسبة القومية، فهى تمثل حساب رأس المال الخاص بالوحدة والذى يقابل حساب رأس المال (أو حساب الإدخار والإستثمار) فى المحاسبة القومية.

وتختلف القائمة عن الميزانية العمومية للوحدة الإقتصادية ، فالميزانية تظهر المركز المالى للوحدة فى تاريخ معين ، فى حين أن القائمة تصور التغيرات التى طرأت على أرصدة الأصول والخصوم خلال فترة معينة. لذلك فإن أية زيادة فى الخصوم أو نقص فى الأصول تمثل زيادة فى الموارد الإقتصادية التى أتيحت للوحدة خلال الفترة، بينما الزيادة فى الأصول أو النقص فى الخصوم تمثل زيادة فى الإستخدامات الرأسمالية.

وتأخذ هذه القائمة بطابع الفكر الإقتصادى فى ترتيب وتبويب البيانات وتجميع العناصر وأسس التقويم وسوف نتناول بالتفصيل أسس تبويب القائمة وهيكلها العام.

أولاً: أسس تبويب قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية :

يتم إعداد قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية على أساس تحديد التغيرات التى تطرأ على عناصر أصول وخصوم الوحدة الإقتصادية خلال فترة معينة. وعلى ذلك تقوم فكرة التبويب على أساس إمكانية التوصل الى قيم التغيرات التى تطرأ على عناصر الأصول والخصوم، وقد تكون هذه التغيرات بالنقص أو بالزيادة كما يلى:-

(١) تغيرات الأصول:

قد تكون التغيرات فى الأصول بالزيادة أو النقص، فأى زيادة فى الأصول تحدث بين أول الفترة وآخرها تمثل إستخدامات رأسمالية للوحدة، فمثلا زيادة قيمة الآلات

والمعدات خلال الفترة يدل على أن الوحدة قامت بشراء آلات جديدة وإستخدمت جزءا من مواردها مقابل ذلك.

كما أن نقص فى قيمة الأصول يحدث خلال الفترة يعنى أن الوحدة الإقتصادية حققت موردا رأسماليا. فمثلا إنخفاض رصيد المدينين خلال الفترة نتيجة التحصيل يدل على زيادة موارد الوحدة.

(٢) تغيرات الخصوم:

يمكن ان تحدث تغيرات فى قيمة الخصوم إما بالزيادة أو بالنقص، فإذا زادت قيمة الخصوم خلال الفترة فإنها تعد بمثابة موارد رأسمالية. وهذه الزيادة قد تكون من مصادر داخلية مثل زيادة المخصصات أو من مصادر خارجية مثل الزيادة فى رأس مال الوحدة أو القروض طويلة الأجل، أما إذا حدث نقص فى قيمة الخصوم فيمثل ذلك نوعا من أنواع الإستخدامات الرأسمالية مثل سداد الوحدة الإقتصادية لجزء من القروض طويلة الأجل.

وعلى ذلك يمكن تلخيص آثار التغير فى الأصول والخصوم على قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية فى الآتى:

- الموارد الرأسمالية وتشمل التغير:
  - × بالزيادة فى الخصوم
  - × بالنقص فى الأصول

- الإستخدامات الرأسمالية وتشمل التغير:
  - × بالزيادة فى الأصول
  - × بالنقص فى الخصوم

ثانيا: الهيكل العام للقائمة

يتطلب إعداد قائمة الإستخدامات والموارد وجود ميزانيتين فى تاريخين متتاليين، حيث يتم مقارنة عناصر الميزانية الحالية بعناصر الميزانية فى نهاية الفترة السابقة للوحدة [illegible] فى التغيرات فى عناصر الخصوم، وتوضع الزيادة فى الأصول

والنقص فى الخصوم فى جانب الإستخدامات، وبالمثل توضع الزيادة فى الخصوم والنقص فى الأصول فى جانب الموارد كما ذكرنا من قبل. وهذا يعنى أن القائمة تتكون من جانبين:-

- الإستخدامات الرأسمالية
- الموارد الرأسمالية

وفيما يلى بيان موجز لكل منها.

الإستخدامات الرأسمالية

قسم النظام الإستخدامات الرأسمالية الى مجموعتين حتى يمكن الوفاء بإحتياجات المحاسب القومى وهما الإستخدامات الإستثمارية والتحويلات الرأسمالية.

(١) الإستخدامات الإستثمارية

عرف النظام الإستخدامات الإستثمارية بأنها كافة الأموال المستثمرة بالوحدة خلال الفترة المالية فى كل من التكوين الرأسمالى الإجمالى والمشروعات تحت التنفيذ.

وفى ضوء هذا التعريف نجد أن الإستخدامات الإستثمارية تتكون من العناصر التالية:-

(أ) التكوين الرأسمالى الإجمالى:

ويتضمن الزيادة فى الأصول الثابتة الجديدة المشتراه بما فيها النفقات الإيرادية المؤجلة مع إستبعاد ثمن شراء الأرض والرسوم الجمركية والفوائد السابقة على بدء التشغيل. وتعتبر التكاليف المتعلقة بالزيادة فى قيمة الأرض إقتناء، إصلاح، تمهيد .... من مكونات التكوين الرأسمالى الإجمالى، ويدخل أيضا فى نطاق التكوين الرأسمالى الزيادة فى المخزون السلعى على مختلف أنواعه، وبالنسبة للأصول المشتراه قديمة فإنها لا تمثل تكوينا رأسماليا لأنها لاتمثل إضافة الى ثروة المجتمع بل مجرد تحويلات بين وحداته عن طريق نقل الملكية.

(ب) المشروعات تحت التنفيذ وتتمثل فى الإضافات الى الطاقة التى لازالت فى دور الإعداد سواء تمثل فى حساب تكوين سلعى أو إنفاق إستثمارى.

(٢) التحويلات الرأسمالية:

عرف النظام المحاسبى الموحد التحويلات الرأسمالية بأنها الإستخدامات الإستثمارية للوحدة خلال الفترة بعد خصم التكوين الرأسمالى والمشروعات تحت التنفيذ . وتتكون التحويلات الرأسمالية من : الزيادة فى الأصول الثابتة المشتراه قديمة، الزيادة فى الإقراض طويل الأجل ، الزيادة فى الإستثمارات المالية ، الزيادة فى المدينين، سداد قروض طويلة الأجل ، الزيادة فى النقدية ، النقص فى الدائنين ، النقص فى المخصصات ، الزيادة فى العجز المرحل (خسائر العام).

ويتضح مما سبق أن التحويلات الرأسمالية تمثل التصرفات المالية للوحدة الإقتصادية التى لاينجم عنها إستثمار حقيقى على المستوى القومى وقد إقترح البعض (١) ضرورة فصل العناصر الخاصة بالإقراض وسداد القروض وإنشاء مجموعة خاصة بها لتميزها عن التحويلات الرأسمالية، ويعتبر هذا إقتراحا منطقيا.

الموارد الرأسمالية :

حدد النظام المحاسبى الموحد الموارد الرأسمالية فى ثلاث مجموعات هى: التمويل الذاتى، السيولة، القروض والمساهمة.

(١) التمويل الذاتى:

عرف النظام المحاسبى الموحد التمويل الذاتى بأنه الأموال التى تتوافر للوحدة من نشاطها الذاتى، وتتمثل هذه الأموال فى الفائض المحتجز والإحتياطيات ومخصصات الإهلاك والمخصصات المحسوبة عن الفترة المالية وزيادة رأس المال.

(٢) السيولة:

لم يضع النظام المحاسبى تعريفا محددا للسيولة، ولكنه أوضح العناصر المكونة لها وتتكون من : تكلفة الأصول المباعة، النقص فى كل من المخزون والإقراض طويل الأجل والإستثمارات المالية والمدينين والنقدية.

---

(٢) عبد اللطيف حافظ ، موريس واسيلى، فؤاد العشرى (١٩٧٦) النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد ، دار الفكر العربى ، ص١٥٤.
الموارد الرأسمالية

(٣) القروض والمساهمة:

تشمل هذه المجموعة كل من الزيادة فى القروض طويلـة الأجل ، ومساهمة الحكومة فى رأس المال ، والزيادة فى الخصوم قصيرة الأجل وتتمثل فى الدائنيـن والبنوك الدائنة.

بعد هذا العرض سنتناول شكل القائمـة كمـا وردت فـى قرار رئيس الجهـاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩١(١).

كما أوضحنا من قبل أنه يتم إعداد القائمـة عن طريـق إستخراج الفروق بين أرصدة الميزانية المعدة فـى نهايـة الفترة الماليـة وأرصدة الميزانيـة المعدة فـى نهايـة الفترة السـابقة . وسـوف نعرض فيمـا يلـى نموذجـا لقائمـة الإسـتخدامات والمـوارد الرأسمالية.

---

(١) تلتزم الشركات بتطبيق هذا النموذج إعتبارا من ١٩٩٤/٧/١.

قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية عن السنة المنتهية في ......

جـ	جـ	جـ		الدليل المحاسبي	جـ	جـ	جـ		الدليل المحاسبي
			الاستخدامات الاستثمارية						
			التكوين الرأسمالي الإجمالي			—		رأس المال (المدفوع)	٢١١
	—		تمهيد أراضي	١١١ بعد استبعاد الحسابات الفرعية الخاصة بثمن شراء الأراضي					
			(كافة المصروفات فيما عدا ثمن شراء الأراضي)				—	احتياطي قانوني	٢٢١
							—	احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢
							—	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣
	—		مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	١١٢					
	—		آلات ومعدات	١١٣ بعد استبعاد الحسابات الفرعية الخاصة بالرسوم الجمركية			—	احتياطي عام	٢٢٤
			(تكلفة الآلات فيما عدا الرسوم الجمركية)				—	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
	—		وسائل نقل وانتقال	١١٤					
			(تكلفة وسائل النقل فيما عدا الرسوم الجمركية)				—	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦
	—		عدد وأدوات	١١٥			—	احتياطيات أخرى	٢٢٧
			(تكلفة العدد والأدوات فيما عدا الرسوم الجمركية)				—	فائض مرحل	٢٢٨
						—	—		
	—		أثاث ومعدات مكاتب	١١٦			—	مخصص الاهلاك	٢٣١
							—	مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢
							—	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٣
							—	مخصصات أخرى	٢٣٤
						—	—		

وقد نص القرار ٢٠٣٦ على أنه يتم إدخال الحسابات الختامية التقليدية ضمن نطاق القيد المزدوج ، وحتى يمكن تحقيق هذا الغرض فإنه يتطلب الآتى:

١- إمساك سجلات مكملة وهى:-

- دفتر يومية "تحليل وظيفى"
- دفتر أستاذ "تحليل وظيفى" ويضم هذا الدفتر حساب موازنة والحسابات الختامية التقليدية (حـ/ ٢٨٥).

٢- فى نهاية كل شهر يتم القيد فى دفتر اليومية"تحليل وظيفى" من واقع السجلات التحليلية لحسابات المراقبة وإثبات إجمالى حسابات الإستخدامات (بعد تحليلها على أساس وظيفى)، وكذا إثبات إجمالى حسابات الإستخدامات (بعد تحليلها على أساس وظيفى) وكذا إثبات إجمالى حسابات الموارد وذلك بتوسيط حساب موازنة الحسابات الختامية التقليدية (حـ/ ٢٨٥) حيث يجعل حساب الموازنة دائنا بقيمة الإستخدامات ومدينا بقيمة الموارد، مع ترحيل هذه العمليات الى حساب الموازنة بدفتر أستاذ التحليل الوظيفى.

ويتعين عند إجراء قيود الشهر الأخير من السنة المالية إشتمال تلك القيود على حسابات التغير فى المخزون.

وقبل إثبات حساب الإستخدامات والموارد بحساب الموازنة المذكور بغرض تصوير حساب الإنتاج ، حساب المتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر فإنه يجب مراعاة الآتى:-

أ- إستبعاد حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون (إنتاج تام، مشروعات تامة، بضائع بغرض البيع) من حسابات الإستخدامات والموارد.

ب- تخفيض تكلفة حسابات المراقبة المعنية بالإستخدامات المحسوبة (فرق الإيجار المحسوب، فرق الفوائد المحسوبة) نظير إستبعادها من حساب الإيرادات التحويلية.

ج- إستبعاد حساب مخلفات إنتاج دائن (حـ/ ٤١٩) من جانب الموارد مقابل تخفيض تكاليف مراكز الإنتاج (حـ/٥) حساب مستلزمات سلعية (حـ/٥[illegible]) بنفس القيمة.

د- إستبعاد حساب مشغولات داخلية (حـ/ ٤١٥) من حسابات الموارد مع ما يقابلها من حسابات الإستخدامات.

٣- فى نهاية السنة المالية يتم إجراء القيود اللازمة فى دفتر اليومية العام الأساسى وذلك لإقفال حسابات الإستخدامات والموارد (المدرجة فى دفتر أستاذ التحليل الوظيفى) فى حسابات (الإنتاج المتاجرة، والأرباح والخسائر) كل فيما يخصه، وبالتالى تظهر الحسابات الختامية فى صورتها النهائية بدفتر الأستاذ العام الأساسى، كما يتم فى دفتر اليومية "تحليل وظيفى" إقفال حساب موازنة الحسابات الختامية التقليدية (حـ/٢٨٥) برصيد حساب الأرباح والخسائر من فائض أو عجز.

وقبل عرض نماذج الحسابات فإننا سوف نبين حسابات المراقبة كما وردت بالدليل المحاسبى، ثم نعرض بعد ذلك الحسابات الختامية والميزانية.

أولاً: حسابات المراقبة

إن الغرض من إعداد حسابات المراقبة هو تحليل عناصر التكاليف وتحديد نصيب كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الإقتصادية على حدة.

وتتمثل حسابات المراقبة فى الآتى:-

(١) مراكز الإنتاج (حـ/٥): وهى التى تعكس النشاط الرئيسى للوحدة الإقتصادية حيث يتم فيها إنتاج السلعة أو أداء الخدمة . ومن أمثلة ذلك مركز الغزل والنسيج والصباغة فى شركات الغزل والنسيج ، أو مركز توليد الطاقة الكهربائية فى شركات الكهرباء.

(٢) مراكز الخدمات الإنتاجية (حـ/٦): وهى التى تخدم مراكز الإنتاج، إلا أنها لاترتبط إرتباطا مباشرا بخدمة منتج معين، مثل مراكز الصباغة أو مركز توليد الطاقة فى شركات الغزل والنسيج، على الرغم من أن المركز الأخير يعتبر فى المثال السابق أحد مراكز الإنتاج ولكن فى شركات الكهرباء.

(٣) مراكز الخدمات التسويقية (حـ/٧): وهى التى يتم فيها أبحاث وعمليات تسويق وترويج وتصريف المنتجات ، مثل إدارة المبيعات ومخازن الإنتاج التام.

(٤) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية (حـ/٨): وهى التى تخدم الأجهزة الإدارية والمالية وأجهزة الإشراف والمتابعة فى الوحدة الإقتصادية ، ومن أمثلة ذلك الإدارة القانونية والإدارة المالية.

(تابع) قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية عن السنة المنتهية في .....

-			ماقبله		-			ما قبله	
			التحويلات الرأسمالية	٢٧٢٢		-		أوراق دفع	٢٩٢
		-	شراء أصول قائمة (قديمة)	١١١١،١١١٢١،		-		دائنون متنوعون	٢٩٣
			أراضي (ثمن شراء أراضي)	١١١٣١ -الحساب		-		دائنو التوزيعات	٢٩٤
		-	------------	الفرعي الخاص		-		دائنون مختلفون	٢٧٢
		-	------------	بثمن شراء الأراضي		-		أرصدة دائنة مختلفة	٢٧٣
		-	------------	الفرعية ضمن					
			(تقسيم الأصول الأخرى المشتراه تبعا لمفردات مجموعة	مشروعات تحت		-		مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
			بنود التكوين الرأسمالي)	التنفيذ	-	——			
	-	——			-			النقص في العجز المرحل	
	-		فوائد قروض للاكتتاب في تأسيس شركات جديدة	١١٨٣					
	-		قروض طويل الأجل	١٤					
			استثمارات						
			استثمارات عقارية						
		-	أراضي مخصصة لمشروعات التعمير والاسكان	١٥١١					
			والاستصلاح والاستزراع						
		-	أراضي محتفظ ملكيتها مع الوحدات السكنية أو الادارية	١٥١٢					
			التي ستقام عليها						
	-	——							
			استثمارات مالية						
		-	استثمارات في سندات حكومية	١٥٢١					
		-	استثمارات في أوراق مالي محلية	١٥٢٢					
		-	استثمارات أجنبية	١٥٢٣					
		-	استثمارات مالية أخرى	١٥٢٤					
	-	——							
-	——								

(تابع) قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية عن السنة المنتهية فى .....

			ماقبله					ما قبله	
			مدينون						
			عملاء	١٦١					
			أوراق قبض	١٦٢					
			مدينون متنوعون	١٦٣					
			مدينون مختلفون	١٧١					
			أرصدة مدينة أخرى	١٧٢					
			أيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣					
			سداد قروض طويلة الأجل						
			محلية	٢٤١					
			خارجية	٢٤٢					
			نقدية بالبنوك والصندوق	١٨					
			نقص دائنين						
			بنوك دائنة	٢٥					
			دائنون	٢٦					
			دائنون مختلفون	٢٧٢					
			أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣					
			مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤					
			النقص فى رأس المال	٢١١					
			النقص فى التخصصات والاحتياطيات والفائض المرحل	٢٣،٢٢					
			العجز الجارى						

الفصل الثالث

قائمة التدفقات النقدية

إستخدامات القائمة

حلت هذه القائمة محل الموازنة النقدية وتلتزم الوحدات الإقتصادية تعريف النقدية بتطبيقها إبتداء من أول يوليه ١٩٩٤ (السنة المالية ١٩٩٤/١٩٩٥).
" ويخص بالنقدية الأموال السائلة فى الصندوق والبنوك والودائع بأنواعها":
والهدف الأساسى من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو إتاحة المعلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للوحدة خلال الفترة المالية. فإذا إستخدمت المعلومات الواردة فى هذه القائمة وفى القوائم المالية الأخرى فإنها سوف تساعد المساهمين والمستثمرين والدائنين وغيرهم فى التعرف على الآتى:

- مدى قدرة الوحدة على تحقيق صافى تدفقات نقدية موجبة ، ومدى قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها وتوزيع أرباح ، ومدى إحتياجها لتمويل خارجى.
- آثار التفقات النقدية للأنشطة الإستثمارية والتمويلية على المركز المالى للوحدة خلال الفترة المالية.
- إيضاح أسباب الإختلاف بين نتيجة العام وبين صافى التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاط الجارى.
- تعد قائمة التدفقات النقدية الفعلية بالإضافة الى قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية بمثابة حلقة وصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية، حيث تفيد فى توضيح العلاقة بين موجودات الوحدة وإلتزاماتها ، وأسباب التغير فى هذه الموجودات والإلتزامات وعلاقة هذه التغيرات بالنشاط الجارى للوحدة.

تبويب التدفقات النقدية:

عند إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية يتم تبويب أنشطة الوحدة الإقتصادية الى نشاط جارى(النشاط العادى للمنشأة) ونشاط إستثمارى ونشاط تمويلى ، والمفروض

فى هذه القائمة أن تعد تقديريا عن فترة مقبلة، ثم تتم مقارنة جملة المقبوضات والمدفوعات الفعلية مع التقديرات التى وضعت لها.

أولا: التدفقات النقدية من" النشاط الإستثمارى"

يشمل هذا النشاط – كقاعدة عامة – الأنشطة المتعلقة بإقتناء الأصول غير المتداولة متضمنة الإستثمارات (طويلة وقصيرة الأجل) أو الإستغناء عنها فتشمل ما يلى:

* نقدية محصلة من: بيع أصول ثابتة، وبيع إستثمارات ،وقروض طويلة الأجل.
* نقدية مستخدمة فى: إقتناء أصول ثابتة وتمويل مشروعات تحت التنفيذ وتمويل إستثمارات وأقراض طويل الأجل.

ثانيا: التدفقات النقدية من " النشاط التمويلى"

يشمل هذا النشاط كقاعدة عامة الأنشطة المتعلقة بالقروض، وكذلك العمليات النقدية المتعلقة بحقوق الملكية. فتشمل ما يلى:

* نقدية محصلة من : إصدار سندات، وقروض طويلة وقصيرة الأجل ، وإصدار أسهم النقدية .
* نقدية مستخدمة فى : إستهلاك سندات، وسداد قروض طويلة وقصيرة الأجل، وفى توزيعات الأرباح.

ثالثا :التدفقات النقدية من "النشاط الجارى"

تعكس هذه التدفقات كقاعدة عامة الآثار النقدية للنشاط الجارى المحدد للنتيجة العام (مع إستبعاد الأرباح والخسائر الرأسمالية) وترفق مذكرة تسوية إيضاحية بين نتيجة العام وصافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى.

نموذج قائمة التدفقات النقدية:

يوضح النموذج التالى قائمة التدفقات النقدية المعدة وفقا للأسس الموضحة عاليه مرفقا به صورة لمذكرة التسوية الإيضاحية سالفة الذكر.

قائمة التدفقات النقدية

للسنةالمالية المنتهية فى - /- /-

	جزئى	كلى	أرقام المقارنه
أولا : التدفقات النقدية من النشاط الجارى:			
مبيعات نقدية ومتحصلات من العملاء	×		
اعانات انتاج وتصدير محصلة	×		
مشتريات نقدية (*) ومدفوعات للموردين	(×)		
أجور مدفوعة	(×)		
ميرادات أوراق مالية محصلة	×		
فوائد دائنة محصلة	×		
فوائد محلية وخارجية مدفوعة	(×)		
ضرائب ورسوم مدفوعة	(×)		
متحصلات أخرى	×		
مدفوعات أخرى	(×)		
(١) صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى	——	××	
ثانيا : التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى			
مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة (مشروعات تحت التنفيذ)	(×)		
متحصلات عن بيع أصول ثابتة	×		
مدفوعات لشراء استثمارات	(×)		
متحصلات من بيع استثمارات	×		
اقراض طويل الأجل مسدد	(×)		
تحصيل اقراض طويل الأجل	×		
(٢) صافى التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى	——	××	
بعده		××	

(*) مشتريات السلع والخدمات

(تابع) قائمة التدفقات النقدية

للسنةالمالية المنتهية في -/-/-

	جزئي	كلي	أرقام المقارنه
مالية		xx	
ثالثا : التدفقات النقدية من النشاط التمويلي :			
متحصلات عن اصدار سندات	x		
سداد سندات	(x)		
متحصلات من قروض طويلة الأجل	x		
سداد قروض طويلة الأجل	(x)		
متحصلات من قروض قصيرة الأجل	x		
سداد قروض قصيرة الأجل	(x)		
متحصلات من اصدار اسهم نقدية	x		
المسدد لشراء الشركة جانبا من اسهمها (*)	(x)		
المحصل من اعادة بيع الشركة جانبا من اسهمها (*)	x		
توزيعات أرباح مدفوعة خلال العام	(x)		
(٣) صافي التدفقات النقدية من النشاط التمويلي		xx	
التغير في حركة النقدية خلال السنة المالية (١) + (٢) +(٣)		xx	
رصيد النقدية أول السنة المالية		xx	
رصيد النقدية آخر السنة المالية		xx	

(*) وفقا للمادة ٤٨ من القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١

مذكــــرة

تسوية ايضاحية بين نتيجة العام وصافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى

	جزئى	كلى	أرقام المقارنه
نتيجة العام			×
الاهلاك وتسوية مصروفات الصيانة والعمرات الدورية	×		
مخصصات بخلاف الاهلاك والصيانة والعمرات الدورية	×		
مخصصات انتفى الغرض منها	(×)		
	ــــــ	×	
التغير فى حسابات المخزون :		×	
التغير فى حسابات المدينون والحسابات المدينة المختلفة		×	
التغير فى حسابات الدائنون والحسابات الدائنة المختلفة		×	
أرباح وخسائر رأسمالية		×	
أجمالى التسويات		ــــــ	×
			ــــــ
صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى			×
			ــــــ

الفصل الرابع

الحسابات الختامية التقليدية والميزانية

سبق أن ذكرنا أن النظام المحاسبي الموحد يعتبر حساب العمليات الجارية بمثابة الحساب الرئيسي الذي تقفل فيه حسابات الإستخدامات وحسابات الموارد، وقد أعطى له رقما " في الدليل المحاسبي وهو ٢٨١ . ويتم تصوير هذا الحساب على مراحل ثلاث حتى يمكن الوصول الى صافي الأرباح ، وكيفية توزيعها، ولاشك أن الهدف من إعداد حساب العمليات الجارية هو خدمة المحاسب القومي.

وخدمة لأهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الإقتصادية فقد نص النظام علي ضرورة إعداد الحسابات الختامية التقليدية حيث يتم تبويب الإستخدامات على أساس وظيفي، أي من زاوية علاقتها بالوظائف الرئيسية للوحدة وذلك بغرض تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للإستخدامات والموارد. ويفيد التبويب الوظيفي للإستخدامات في قياس تكلفة الإنتاج والفائض (أو العجز) إجمالي وأخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجاري.

وتتضمن الحسابات الختامية التقليدية حساب الإنتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، وكانت هذه الحسابات بمثابة قوائم إحصائية أو بيانية يتم إعدادها خارج نطاق القيد المزدوج،الا انه بصدور قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣ بأن تضاف الحسابات الختامية التقليدية ضمن نتيجة العام، وقد أعطى لها رقما في الدليل المحاسبي كالآتي:-

الحساب	الدليل المحاسبي
حساب الإنتاج	٢٨٢
حساب المتاجرة	٢٨٣
حساب الأرباح والخسائر	٢٨٤
حساب موازنة الحسابات الختامية التقليدية	٢٨٥

وسوف تلتزم الوحدات الإقتصادية بتطبيق التعديل الجديد إعتبارا من ١٩٩٤/٧/١ (السنة المالية ١٩٩٥/٩٤) ويلاحظ أنه تم فصل حساب المتاجرة عن حساب الإنتاج بخلاف مما كان متبعا قبل هذا التعديل حيث كان يتم تصوير حسابا واحدا لهما.

(تابع) قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية عن السنة المنتهية فى ......

-			ما قبله	
	-		الثروة الحيوانية والمائية (تكلفة الثروة الحيوانية والمائية فيما عدا الرسوم الجمركية)	١١٧ بعد استبعاد العمليات الفرعية الخاصة بثمن شراء الأراضى
			نفقات ايرادية مؤجلة :	
		-	مصاريف تأسيس	١١٨١
		-	حملة اعلانية	١١٨٢
		-	مصروفات ادارية وعمومية قبل بدء التشغيل	١١٨٤
		-	مصروفات الأبحاث والتنمية لمنتج جديد	١١٨٥
		-	مصروفات تحديث فروع ومعارض النشاط التجارى	١١٨٦
	-	ــــ		
			المخزون	
	-		مستلزمات سلعية(تكلفة المستلزمات السلعية فيما عدا الرسوم الجمركية)	١٣١
	-		انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ لحساب الغير	١٣٢
	-		انتاج تام	١٣٣
	-		بضائع لدى الغير	١٣٤
	-		بضائع بغرض البيع (بعد استبعاد الضرائب والرسوم الجمركية الخاصة بالمستورد)	١٣٥

-			ما قبله	
	-		تكلفة أصول ثابتة واستثمارات طويلة الأجل مستبعدة	١٥،١١
	-		نقص مشروعات تحت التنفيذ	١٢
			نقص مخزون	
		-	مستلزمات سلعية	١٣١
		-	انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ لحساب الغير	١٣٢
		-	انتاج تام	١٣٣
		-	بضائع لدى الغير	١٣٤
		-	بضائع بغرض البيع	١٣٥
		-	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
		-	انتاج غير تام من مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح استزراع الأراضى	١٣٨١
		-	انتاج تام من مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح واستزراع الأراضى	١٣٨٢
	-	ــــ		
	-		نقص قروض طويل الأجل	١٤
	-		نقص أوراق مالية واستثمارات أخرى	١٥

(تابع) قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية عن السنة المنتهية في ......

			البيان	ملاحظات
-			ما قبله	
	-		اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٢٩ بعد استبعاد الرسوم الجمركية حساب رقم
				١٣٦٢
	-		انتاج غير تام من مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح واستزراع الأراضى	١٣٨١
	-		انتاج تام من مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح واستزراع الأراضى	١٣٨٢
-	ــــ			
	-		ضرائب ورسوم جمركية عى مكونات الاستثمار.	
	-		ضرائب ورسوم جمركية على التكوين الأجمالى الثابت	الحسابات الفرعية الخاصة بالرسوم الجمركية والمدرجة ضمن حسابات الأصول الثابتة
	-		ضرائب ورسوم جمركية على المخزون	فرق الرسوم الجمركية مخزون أول وآخر المدة للمخزون المستورد
-	ــــ			
ــــ				
-				
-			مشروعات تحت التنفيذ (كافة التكاليف فيما عدا ثمن شراء الأراضى	١٢ بعد استبعاد الحسابات الفرعية الخاصة بثمن شراء الأراضى

			البيان	رقم الحساب
-			ما قبله	
			نقص مدينين ونقدية	
		-	عملاء	١٩١
		-	أوراق قبض	١٩٢
		-	مدينون متنوعون	١٦٣
		-	مدينون مختلفون	١٧١
		-	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
		-	ايرادات جارية وتخصيصية	١٧٣
		-	مستحقة	
	-	ــــ	نقص نقدية بالبنوك والصندوق	١٨
			قروض ومساهمة	
		-	قروض طويلة الأجل محلية	٢٤١
		-	قروض طويلة الأجل خارجية	٢٤٢
		-	مساهمة الحكومة (تمدد)	٢١٢
	-	ــــ		
			دائنون وبنوك	
	-		بنوك دائنة	٢٥
	-		موردون	٢٦١

(٥) مراكز العمليات الرأسمالية (حـ/٩): وهى المراكز التى تنشأ خصيصيا لحصر وتحديد تكلفة الأصول الثابتة التى تصنع داخليا (المشغولات الداخلية).

ومما لاشك فيه أن إعداد حسابات المراقبة وما يستتبعه من تحليل عناصر التكاليف وظيفيا يساعد على قياس تكلفة كل وظيفة وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف. وهذا يجعل من السهل تقييم المخزون آخر المدة من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل. كما أن وجود حسابات المراقبة يتيح إعداد الحسابات الختامية بالشكل الذى يتفق وأغراض إدارة الوحدة الإقتصادية.

ثانيا: الحسابات الختامية

سنعرض فى هذا الجزء بشكل موجز حساب الإنتاج، وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، أما حساب توزيع الأرباح والخسائر فلا داعى لذكره هنا، حيث أنه صورة طبق الأصل للمرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية.

١ – حساب الانتاج :

إن الغرض الأساسى من إعداد هذا الحساب هو تحديد تكلفة الإنتاج ويرحل رصيده الى حساب المتاجرة ، ويتم التوصل الى تكلفة الإنتاج كالآتى:

إجمالى تكلفة الإنتاج = تكاليف مراكز الإنتاج (حـ/٥) + تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية (حـ/٦) + تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة + تغير مخزون مشروعات غير تامة بالتكلفة.

٢– حساب المتاجرة :

يتم إعداد هذا الحساب على مرحلتين كالآتى:–

المرحلة الأولى: وتهدف الى تحديد تكلفة المبيعات، ويتم التوصل اليها بالمعادلة التالية:

تكلفة المبيعات = إجمالى تكلفة الإنتاج + تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة + تغير مخزون مشروعات تامة بالتكلفة + مشتريات بغرض البيع + تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة + تكاليف الخدمات التسويقية حـ/٧)

المرحلة الثانية: وتهدف الى قياس فائض (عجز المتاجرة ، ويتم ذلك عن طريق مقارنة إيرادات النشاط الجارى مضافا اليها إعانات الإنتاج والتصدير بتكلفة المبيعات.

٣- حساب الأرباح والخسائر

ويتم إعداد هذا الحساب على مرحلتين أيضا كالآتى:

المرحلة الأولى: وتهدف الى تحديد أرباح النشاط قبل الضرائب الداخلية والأرباح أو الخسائر الرأسمالية ويتم التوصل اليها كالآتى:-

أرباح (خسائر) النشاط = (مجمل فائض المتاجرة + إيرادات أوراق مالية + إيرادات تحويلية ما عدا الأرباح الرأسمالية وإيرادات سنوات سابقة) - (مجمل عجز المتاجرة إن وجد + تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والتحويلية (حـ/٨) + تحويلات جارية تخصيصية ماعدا الخسائر الرأسمالية ومصروفات سنوات سابقة والضرائب الدخلية).

المرحلة الثانية: وتهدف الى تحديد الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى وذلك كالآتى:

صافى الأرباح القابلة للتوزيع (العجز الجارى) = (أرباح النشاط + الأرباح الرأسمالية + إيرادات سنوات سابقة) - (خسائر النشاط إن وجدت + الخسائر الرأسمالية + مصروفات سنوات سابقة + ضرائب دخلية).

ويلاحظ أنه يجب أن يتوافق رصيد المرحلة الثانية لحساب الأرباح والخسائر مع رصيد نفس المرحلة لحساب العمليات الجارية وهو الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى.

وسوف نورد نماذج لحساب الإنتاج ، والمتاجرة والأرباح والخسائر كما وردت فى قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣ بعد شرح الميزانية.

ثالثاً: الميزانية :

تشير الميزانية الى المركز المالى للوحدة الإقتصادية فى تاريخ معين، وفى نفس الوقت تمثل عرضا لمصادر وإستخدامات الأموال. وطبقا للتقسيم التقليدى للميزانية

تقسم الأصول الى ثابتة ومتداولة ، كما تظهر مخصصات الإهلاك فى جانب الأصول مطروحا من تكلفة الأصول الثابتة. إلا أن النظام المحاسبى إنتهج تبويبا مختلفا عن ذلك نعرضه فى النقاط التالية:

[١] يتم تبويب الأصول على أساس إقتصادى يهدف الى الربط بين الميزانية وبين عناصر قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية، لذلك بوبت الأصول الى المجموعات التالية:-

* الأصول الثابتة وتعبر عن الطاقة الإنتاجية المستغلة.
* المشروعات تحت التنفيذ وتعبر عن الطاقة الإنتاجية التى تعد للإستغلال بمعنى أنها لازالت فى دور التهيئة والإعداد.
* المخزون بأنواعه المختلفة (مواد أولية، إنتاج غير تام ، إنتاج تام) وهذه المجموعات الثلاث ضرورية لقياس حجم الإستثمار وتحديد نمطه، كما أنها تفيد فى إعداد الحسابات على المستوى القومى.
* مجموعات الأصول التى تمثل الإقراض والحقوق المالية (إقراض طويل الأجل وإستثمارات ومدينين وحسابات مدينة مختلفة ونقدية بالصندوق والبنك) وطبقا لمفهوم المحاسبة القومية فإن التغير فى هذه الأصول لايمثل تغيرا فى حجم الإستثمار القومى، إنما يمثل تحويلات رأسمالية، أى تحويل لقيم مالية بين الوحدات الإقتصادية وبعضها.

[٢] يتم تبويب الخصوم حسب مصادر التمويل الى مجموعتين:-

* مصادر التمويل الداخلى او الذاتى، وتتمثل فى رأس المال، والإحتياطات والمخصصات.
* مصادر التمويل الخارجى ، وتتضمن القروض طويلة الأجل والبنوك الدائنة والدائنين والحسابات الدائنة الأخرى.

[٣] تعمد النظام الى إغفال الأصول المعنوية (غير الملموسة) مثل شهرة المحل . كما لم يلجأ النظام الى إستخدام الحسابات النظامية ، وإكتفى فى حالة الإلتزامات الإحتمالية بالتقرير عنها ضمن ملاحظات الميزانية.

[٤] ميز النظام بين الإعتمادات المستندية لشـراء أصـول ثابتـة والتـى تعـالج ضمـن بنـد المشروعات تحت التنفيذ (إنفاق إستثمارى) ، وإعتمادات المستندية لشراء بضـائع التى تدرج ضمن حسابات المخزون.

[٥] تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم سواء كـانت مخصصـات إهلاك أصـول ثابتة أو مخصصات مرتبطة بأصول متداولة، وعدم طرحها من الأصول المتعلقة بهـا فى جانب الأصـول. وهذا يعنى أن النظـام يركـز علـى الـدور التمويلـى للمخصصـات بإعتبارها مصدرا من مصادر التمويل الذاتى لا بإعتبارها تعديلا لقيمة الأصل.

وسوف نورد نموذج الميزانية ، كما ورد فى النظام المحاسبى الموحد.

حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ....

جنيه	جنيه	جنيه	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	جنيه	جنيه	جنيه	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			تكلفة الإنتاج			-			إجمالي تكلفة الإنتاج (رصيد مرحل لحساب المتاجرة)		-
			الأجور	٥٣١	-						
			مستلزمات سلعية	٥٣٢	-						
			مستلزمات خدمية	٥٣٣	-						
			مصروفات تحويلية جارية								
			ضرائب ورسوم سلعية	٥٣٥١	-						
			الاهلاك وتسوية مصروفات	٥٣٥٢	-						
			الصيانة والعمرات الدورية								
			الايجارات الفعلية	٥٣٥٣							
			تكلفة الخدمات الإنتاجية								
			الأجور	٦٣١	-						
			مستلزمات سلعية	٦٣٢	-						
			مستلزمات خدمية	٦٣٣	-						
			مصروفات تحويلية جارية								
			ضرائب ورسوم سلعية	١٣٥١	-						
			الاهلاك وتسوية مصروفات	١٣٥٢	-						
			الصيانة والعمرات الدورية								
			الايجارات الفعلية	١٣٥٣	-						
			تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٥							
			تغير مخزون مشروعات غير تامة بالتكلفة	٤٥٤							

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية فى .....

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			اجمالى تكلفة الانتاج (رصيد مرحل من حساب الانتاج)		-	-			تكلفة المبيعات		-
			تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢	-				(رصيد منقول)		
			تغير مخزون مشروعات تامة بالتكلفة	٤٥٧	-						
			مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	-						
			تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	-						
			تكلفة انتاج أو شراء الوحدات المباعة		-						
			<u>تكاليف الخدمات التسويقية</u>								
			الأجور	٧٣١	-						
			مستلزمات سلعية	٧٣٢	-						
			مستلزمات خدمية	٧٣٣	-						
			<u>مصروفات تحويلية جارية</u>								
			ضرائب ورسوم سلعية	٧٣٥١	-						
			الاهلاك وتسوية مصروفات	٧٣٥٢	-						
			الصيانة والعمرات الدورية								
			الايجارات الفعلية	٧٣٥٣	-						

(تابع) حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في .....

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
-			تكلفة المبيعات		-				إيرادات النشاط الجاري	٤١	
			(رصيد منقول)				-		صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	-
							-		إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	-
							-		خدمات مباعة	٤١٧	-
							-		بضائع بغرض البيع	٤١٨	-
							-		صافي مبيعات	٤١٨١	-
						-					
									إيرادات مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح واستزراع الأراضي	٤٥	
							-		صافي مبيعات مشروعات تامة	٤٥١	-
							-		مقابل حق الانتفاع المنوي بأراضي	٤٥٥	-
						-					
									إعانات	٤٢	
							-		إعانات إنتاج	٤٢١	-
							-		إعانات تصدير	٤٢٢	-
						-					
-			مجمل فائض المتاجرة (رصيد مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		-	-			مجمل عجز المتاجرة (رصيد مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		-
xx						xx					

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى .....

جنيه	جنيه	جنيه	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
-			مجمل عجز المتاجرة (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		
			تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية		
	-		أجور	٨٣١	-
	-		مستلزمات سلعية	٨٣٢	-
	-		مستلزمات خدمية	٨٣٣	-
			مصروفات تحويلية جارية		
		-	ضرائب ورسوم سلعية	٨٣٥١	-
		-	الاهلاك وتسوية مصروفات	٨٣٥٢	-
			الصيانة والعمرات الدورية		
		-	الايجارات الفعلية	٨٣٥٣	-
		-	فوائد محلية	٨٣٥٥	-
		-	فوائد خارجية	٨٣٥٦	-
	-	——			
×	——				
			تحويلات جارية تخصيصية		
-			تبرعات واعانات للغير	٣٦١	-
xx					

جنيه	جنيه	جنيه	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			مجمل فائض المتاجرة (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		
			ايرادات أوراق مالية	٤٣	-
			ايرادات تحويلية		
	-		فوائد دائنة	٤٤١	-
	-		ايجارات دائنة	٤٤٢	-
	-		تعويضات وغرامات	٤٤٥	-
			ايرادات متنوعة		
			أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١	-
		-	خصم مكتسب	٤٤٦٢	-
		-	ديون سبق اعدامها	٤٤٦٣	-
		-	أرباح بيع مستلزمات سلعية (بخلاف	٤٤٦٤	-
		-	المخلفات)		
			عمولات	٤٤٦٥	-
		-	فروق أسعار العملات الأجنبية (دائن)	٤٤٦٦	-
	-	-			
-	——	——			
xx					

(تابع) حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى .....

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	-		تقلبات أسعار العملات الأجنبية (مدين)	٣٦٢	-
	-		تعويضات وغرامات	٣٦٣	-
	-		ديون معدومة	٣٦٦	-
	-		مخصصات بخلاف (الاهلاك و[illegible] والضرائب الدورية)	٣٦٧	-
	-		ضرائب عقارية	٣٦٨	-
	-		أرباح النشاط (رصيد منقول)		
——	——	——			
xx					
——	——	——			
	-		خسائر النشاط (رصيد منقول)		
	-		خسائر [illegible]	٣٦٤	-
	-		[illegible] سنوات سابقة	٣٦٥	-
	-		مصروفات [illegible]	٣٦٩	.
	-		صافى الأرباح القابلة للتوزيع (الفائض القابل للتوزيع)	٢٨١١	-
——	——	——			
xx					

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	-		خسائر النشاط (رصيد منقول)		
——	——				
xx		——			
——	——				
	-	——	أرباح النشاط (رصيد منقول)		
	-		أرباح رأسمالية	٤٤٣	-
	-		إيرادات سنوات سابقة (متحصلة مقابل .... جنية مخصصات انتفى الغرض منها)	٤٤٤	-
	-		صافى الخسائر (العجز الجارى)		
——	——				
xx		——			

الميزانية في .....

أرقام المقارنة	الدليل المحاسبي	البيان	جـ	جـ
		الأصول الثابتة		
x	١١١	أراضي	x	
x	١١٢	مباني وإنشاءات ومرافق	x	
x	١١٣	آلات ومعدات	x	
x	١١٤	وسائل نقل وانتقال	x	
x	١١٥	عدد وأدوات	x	
x	١١٦	أثاث ومعدات مكاتب	x	
x	١١٧	الثروة الحيوانية والمائية	x	
x	١١٨	نفقات إيرادية مؤجلة	x	
				x
		مشروعات تحت التنفيذ		
x	١٢١	تكوين سلعي	x	
x	١٢٢	إنفاق استثماري	x	
				x
		المخزون		
x	١٢١١	خامات	x	
x	١٢١٢	وقود	x	
x	١٢١٣	قطع غيار ومهمات	x	
x	١٢١٤	مواد تعبئة وتغليف	x	
x	١٢١٥	مخلفات	x	
x	١٣٢	إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	x	
x	١٣٣	إنتاج تام	x	
x	١٣٤	بضائع لدى الغير	x	
x	١٣٥	بضائع بغرض البيع	x	
x	١٣٦	إعتمادات مستندية لشراء بضائع	x	
				x
x		بعده		x

أرقام المقارنة	الدليل المحاسبي	البيان	جـ	جـ
		رأس المال		
x	٢١١	رأس مال مملوك	x	
x	٢١٢	مساهمة الحكومة (تسدد)	x	
				x
		احتياطيات وفائض مرحل		
x	٢٢١	إحتياطي قانوني	x	
x	٢٢٢	احتياطي مستثمر في سندات حكومية	x	
x	٢٢٣	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات	x	
x	٢٢٤	احتياطي عام	x	
x	٢٢٥	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	x	
x	٢٢٦	احتياطي إرتفاع أسعار الأصول	x	
x	٢٢٧	احتياطيات أخرى	x	
x	٢٢٨	فائض مرحل	x	
				x
		المخصصات		
x	٢٣١	مخصص الإهلاك	x	
x	٢٣٢	مخصص الضرائب المتنازع عليها	x	
x	٢٣٣	مخصص الديون المشكوك فيها	x	
x	٢٣٤	مخصصات أخرى	x	
				x
		قروض طويلة الأجل		
x	٢٤١	قروض محلية طويلة الأجل	x	
x	٢٤٢	قروض خارجية طويلة الأجل	x	
				x
x		بعده		x

(تابع) الميزانية فى .....

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام للمقارنة
x		ما قبله		x
		إقراض طويل الأجل		
	x	إقراض محلي طويل الأجل	١٤١	x
	x	إقراض للخارج طويل الأجل	١٤٢	x
x				
		إستثمارات مالية		
	x	إستثمارات فى سندات حكومية	١٥١	x
	x	إستثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	x
	x	إستثمارات أجنبية	١٥٣	x
x				
		مدينــــون		
	x	عمــــلاء	١٦١	x
	x	أوراق قبــــض	١٦٢	x
	x	مدينون متنوعون	١٦٣	x
x				
		حسابات مدينة مختلفة		
	x	مدينون مختلفون	١٧١	x
	x	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	x
	x	إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣	x
x				
		نقدية بالبنوك وبالصندوق		
	x	بنك حساب جاري	١٨٢	x
	x	بنك ودائع بأجل أو بإخطار سابق	١٨٣	x
	x	نقدية بالصندوق	١٨٦	x
x				
x		العجز المرحل	٢٢٤	x
x				x

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		ما قبله		x
		بنوك دائنة		
	x	سحب على المكشوف	٢٥١	x
	x	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢	x
	x	جاري دائن مقابل إعتمادات مستندية	٢٥٣	x
x				
		دائنــــون		
	x	مــــوردون	٢٦١	x
	x	أوراق دفــــع	٢٦٢	x
	x	دائنون متنوعون	٢٦٣	x
	x	دائنو توزيعــــات	٢٦٤	x
x				
		حسابات دائنة مختلفة		
	x	دائنون مختلفون	٢٧٢	x
	x	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣	x
	x	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤	x
x				
				x

الفصل الخامس

القوائم المالية الموحدة فى الشركات القابضة

يتناول هذا الجزء من الدراسة الركائز الأساسية لإعداد القوائم الموحدة التى تتمثل فى الإجراءات الأساسية لإعداد القوائم المالية الموحدة والمعالجة المحاسبية اللازمة لتطبيق كل إجراء محاسبى منها وذلك كمنطلق لإعداد القوائم المالية الموحدة.

أولا: الإجراءات الأساسية لإعداد القوائم المحاسبية الموحدة(١)

لاشك أن إعداد المعلومات المحاسبية التى تعبر عن الأنشطة والنتائج والمركز المالى للشركات القابضة والشركات التابعة لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة للأغراض الإدارية الداخلية ولتحقيق الأهداف الخاصة بالأطراف الأخرى للمنشأة – يتطلب تحديد الإجراءات الأساسية للتوصل الى معلومات تلك القوائم... وتتكون تلك الإجراءات من :

(١) إستبعاد قيمة عناصر العمليات المتبادلة:

وتتمثل هذه العمليات على سبيل المثال فى الدائنيات والمديونيات المتبادلة بين مجموعة الشركات القابضة والتابعة، والتى يجب إستبعادها من قائمة المركز المالى الموحد للشركة القابضة ومجموعة شركاتها التابعة ... ولعل السبب فى إستبعاد رقم العمليات المتبادلة هو تجنب الإزدواج فى المحاسبة عن تلك العمليات والتى سبق وأن تم عرضها فى حسابات النتيجة فى الميزانية العمومية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ، والسبب الثانى هو تجنب الأرباح غير المحققة.

(٢) توحيد العناصر غير المتبادلة:

حيث أنه لأغراض إعداد المعلومات المحاسبية التى تصف المركز المالى الموحد (الموارد والإلتزامات وحقوق المساهمين الموحدة لشركات المجموعة) فإنه لابد من عرض المعلومات المحاسبية للعناصر غير المتبادلة بين مجموعة الشركات القابضة والتابعة فى القوائم المالية الموحدة.

---

(١) د. أحمد فرغلى وآخرون ، محاسبة الشركات القابضة والتابعة لقطاع الأعمال العام ،" مرجع سابق ، ص٢٣٠ – ٢٣٥.

(٣) ضرورة تطبيق مبادىء محاسبية موحدة بين شركات المجموعة:

لاشك فإن إعداد القوائم المالية الموحدة عن طريق دمج قيمتين أو أكثر ينتميان أو تنتمى الى عنصر واحد - مثل دمج قيمة عنصر البضاعة للشركة (أ) مع قيمة عنصر البضاعة للشركة (ب) - لابد وأن يعتمد على توحيد فى المبادىء والقواعد الخاصة بتقييم عنصر بضاعة آخر المدة فى كل من الشركتين بقدر الإمكان ، وذلك إذا ما كانت هناك رغبة فى الإعتماد على المعلومات المحاسبية المدمجة فى القوائم الموحدة لأغراض إتخاذ قرار معين ، ولذلك فإن النظام المحاسبى الواجب التطبيق فى الشركة التابعة والشركة القابضة هى قواعد ومبادىء النظام المحاسبى الموحد المطبق فى شركات القطاع[1] العام.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لإعداد القائمة الموحدة للمركز المالى لمجموعة الشركات القابضة والتابعة:-

(١) المعالجة المحاسبية فى تاريخ السيطرة :

يمكن وصف القائمة الموحدة للمركز المالى لشركات قطاع الأعمال العام بأنها قائمة توضح فى لحظة معينة من الوقت - المركز المالى الموحد لمجموعة الشركات القابضة والتابعة وذلك بإفتراض أنها وحدة إقتصادية واحدة.

وعلى ذلك تعكس تلك القائمة الأصول والحقوق المقابلة لها فى تاريخ السيطرة كما لو كان يتم إعدادها للأطراف الخارجية التى تستفيد منها.

وفى هذا الصدد يوجد إحتمالين فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لإعداد قائمة المركز المالى الموحد لمجموعة الشركات القابضة والتابعة فى تاريخ السيطرة وهما:

* أن تقوم الشركة القابضة بإمتلاك ١٠٠٪ من صافى رأس مال الشركة التابعة - وتكون لها حقوق لديها بما يعادل تلك النسبة.
* أن تقوم الشركة القابضة بشراء أقل من ١٠٠٪ من صافى رأس مال الشركة التابعة - وتكون لها حقوق لديها بما يعادل هذه النسبة أيضا.

---

(١) المرجع السابق، ص٢٣٣ - ٢٣٤.

(أ) إمتلاك الشركة القابضة لكامل رأس المال المستثمر للشركة التابعة:

أى أن نسبة السيطرة فى هذه الحالة ١٠٠٪ .. ويقصد برأس المال الذى يتم إمتلاكه فى تاريخ السيطرة، مجموع حقوق المساهمين التى تظهر بقائمة المركز المالى للشركة التابعة فى تاريخ السيطرة. أى أن رأس المال المستثمر فى الشركة التابعة والذى على أساسه يتم تحديد المبلغ الذى تقوم الشركة القابضة بسداده للشركة التابعة يتكون من مجموع قيم البنود التالية:

* رأس المال المدفوع (حصة الدولة فى رأس مال الشركة التابعة بقطاع الأعمال العام).
* الإحتياطات الإجبارية والإختيارية
* الأرباح المحتجزة .

وتتم المعالجة المحاسبية فى حالة إمتلاك الشركة القابضة لكل رأس المال المستثمر للشركة التابعة كما يلى:

١- تقييم نصيب الشركة القابضة فى صافى رأس مال الشركة التابعة، ويتمثل ذلك فى إجمالى البنود الثلاثة السابقة.

٢- دمج العناصر المتشابهة لكل من الشركتين القابضة والتابعة فيما عدا عناصر حقوق المساهمين للشركة التابعة. حيث أن قائمة المركز المالى الموحد تعبر عن ما تقتنيه الشركة القابضة سواء ما فى حيازتها أو مافى حيازة الشركة التابعة ، وكذا حقوق المساهمين الخاصة بالشركة القابضة والتى تم إستخدامها فى إقتناء أسهم الشركة التابعة لهذا لا تظهر فى قائمة المركز المالى الموحد سوى العناصر التى تعبر عن حقوق المساهمين للشركة القابضة فقط، ويتم إستبعاد حقوق المساهمين للشركة التابعة طالما كانت نسبة السيطرة ١٠٠٪

(ب) إمتلاك الشركة القابضة لجزء من رأس المال المستثمر للشركة التابعة:

(أى أن نسبة السيطرة أقل من ١٠٠٪):-

١- مفهوم حقوق الأقلية وحقوق الأغلبية:

عندما تمتلك الشركة القابضة أقل من ١٠٠٪ من رأس المال المستثمر فى الشركة التابعة – فمعنى ذلك أنها تشارك المساهمين الآخرين

بالشركة التابعة فى ملكية رأس المال المستثمر بتلك الشركة. ويطلق على هؤلاء المساهمين إصطلاح "المساهمين الخارجين" ويتم التعبير عن حقوق المساهمين الخارجين بإصطلاح حقوق الأقلية Minosity Interest .

أما الجزء الآخر من مجموع الحقوق لدى الشركة التابعة فهو يكون مملوكا بطبيعة الحال للشركة القابضة للقطاع النوعى العام، وبإضافة ذلك الجزء الى مجموع حقوق المساهمين لدى الشركة القابضة فإن إجمالى الحقوق يسمى بحقوق الأغلبية Majority Interest .

٢- الإجراءات المحاسبية لإعداد معلومات القوائم المالية الموحدة فى حالة وجود أقلية:

تتكون تلك الإجراءات من تحديد نسبة السيطرة وتحسب بقيمة عدد الأسهم المملوكة للشركة القابضة لدى الشركة التابعة على إجمالى أسهم رأس المال المدفوع بالشركة التابعة مضروبا × ١٠٠ . يلى ذلك قيام الشركة القابضة بسداد مبلغ يعادل نسبة ما تملكه من أسهم مضروبا فى رأس المال المستثمر الصافى بالشركة التابعة. وعند إعداد قائمة المركز المالى الموحد يتم إستبعاد قيمة الحقوق الخاصة بالشركة التابعة (رأس المال المستثمر الصافى) وذلك بنسبة السيطرة أى بنسبة ما تملكه الشركة من أسهم بالشركة التابعة. وتظهر حقوق الأقلية (نسبة ما يمتلكه المساهمين الآخرين بالشركة القابضة) فى جانب الخصوم بالمركز المالى الموحد.

٣- معالجة الفرق بين القيمة الدفترية وثمن شراء الأسهم :

تتم فى الحالتين السابقتين (حالة إمتلاك ١٠٠٪ أو أقل من ١٠٠٪ من أسهم الشركات التابعة) والسابق بيانها بإفتراض أن ثمن شراء كل أو جزء رأس المال المستثمر الصافى بالشركات التابعة يتساوى تماما مع ما يخص الشركة القابضة من حقوق لدى الشركات التابعة أو مع القيمة الدفترية لها.

إلا أنه قد يحدث أن تزيد قيمة المبلغ المدفوع عن طريق الشركة القابضة عن القيمة الدفترية للأسهم المملوكة للشركة القابضة فى رأس مال الشركة التابعة، أو قد يكون المبلغ المدفوع يقل عن القيمة الدفترية لتلك الأسهم.

ويتفق الكاتب مع ما ينادى به البعض لعلاج الحالة الأولى وهى حالة إذا كان المبلغ المدفوع فى شراء أسهم الشركة التابعة يزيد عن القيمة الدفترية حيث أنه إذا كانت الزيادة المدفوعة ترجع الى أن القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة أقل من القيمة الحقيقية له وقت شراء أسهم الشركة التابعة ، فإنه يتم إضافة تلك الزيادة الى القيمة الدفترية للأصل الثابت. أما إذا كانت الزيادة ترجع الى المركز التنافسى المتقدم فى السوق - للشركة التابعة - فتعتبر تلك الزيادة فى هذه الحالة بمثابة شهرة محل، وتجنب فى حساب يحمل ذلك الأسهم وتظهر فى جانب الأصول فى قائمة المركز المالى الموحد للشركة القابضة.

أما فى حالة سداد مبلغ يقل عن القيمة الدفترية للأسهم فإنه طالما تم تقييم الأصول الخاصة بالشركة التابعة بإستخدام المبادىء المحاسبية فإن ذلك النقص فى المبلغ المدفوع قد يرجع الى منح الشركة القابضة ميزة خاصة، أو الى أن معدل ربحية الشركة التابعة لايتناسب مع القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.

وتتمثل المعالجة المحاسبية لذلك الفرق فى الآتى:

أ- تخفيض شهرة المحل - أن وجدت - بقيمة النقص فى ثمن شراء الأسهم عن القيمة الدفترية لها.

ب- إذا لم يكف حساب شهرة المحل لتغطية الفرق بين ثمن شراء الأسهم وقيمتها الدفترية، فإن ذلك الفرق يجنب فى حساب يطلق عليه " الإحتياطى الرأسمالى" ويظهر ذلك الحساب فى الخصوم بقائمة المركز المالى الموحد.

(٢) المعالجة المحاسبية للإستثمارات فى الشركات التابعة بعد تاريخ السيطرة: (١)

---

(١) المرجع السابق، ص٢٥٥ - ٢٥٧

تتحقق الشركة القابضة بعد تاريخ السيطرة مزايا إستثمارية تكفل لها حق الحصول على جزء من الأرباح التى تحققها الشركة التابعة وذلك بعد تاريخ السيطرة . هذا على الرغم مما قد تتعرض له من حالات تتحمل فيها لجزء من خسائر الشركة التابعة.

وتثار فى هذا الصدد مشكلة خاصة بالمعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر المحققة فى الشركة التابعة بعد تاريخ السيطرة، وذلك بدفاتر وحسابات والقوائم الموحدة للشركة القابضة.

وتوجد طريقتين لمعالجة الأرباح والخسائر المحققة بعد تاريخ السيطرة – هما:

أ- طريقة التكلفة الأصلية.

ب- طريقة تقييم الحقوق.

(أ) طريقة التكلفة الأصلية:

طبقا لهذه الطريقة فإن حساب الإستثمارات بالشركة التابعة فى دفاتر الشركة القابضة ينشأ بجعله مدينا بتكلفة شراء تلك الإستثمارات – وتبقى تلك التكلفة دون تعديل إلا فى حالة شراء إستثمارات أخرى من الشركة التابعة.

ولدى تطبيق طريقة التكلفة الأصلية فى معالجة الأرباح أو الخسائر المحققة فى الشركة التابعة بعد تاريخ السيطرة وذلك لأغراض إعداد قائمة المركز المالى الموحد – يتم إتباع مجموعة من الإجراءات تتمثل فى:

* يتم إجراء المقارنة بين نصيب الشركة القابضة فى رأس المال الصافى للشركة التابعة (والمحسوب على أساس قيم عناصر رأس المال + الإحتياطى + الأرباح أو الخسائر المرحلة فى تاريخ السيطرة) وبين تكلفة الإستثمارات لأغراض إستخراج شهرة المحل أو الإحتياطى الرأسمالى الذى يتم إظهاره بالمركز المالى الموحد أو عدم إظهارها فى حالة تعادل تكلفة شراء الإستثمارات مع نصيب الشركة القابضة فى رأس المال الصافى للشركة التابعة، أو طبقا للحالة التى على أساسها تمت عملية السيطرة من جانب الشركة القابضة.
* يتم إحتساب حقوق الأقلية على أساس قيم عناصر رأس المال الصافى للشركة التابعة فى تاريخ إعتماد الميزانية العمومية للشركة التابعة بعد تاريخ السيطرة أى على أساس حقوق مساهمى الشركة التابعة سواء قبل أو بعد السيطرة.

* يحدد نصيب الشركة القابضة فى الإحتياطات والأرباح المرحلة والموضحة فى ميزانية الشركة التابعة بعد تاريخ السيطرة على الوجه التالى (الأرباح + الإحتياطات) كما هى ظاهرة بميزانية الشركة التابعة بعد السيطرة × نسبة السيطرة مطروحا منها الجزء من الأرباح والإحتياطات الذى يخص الشركة القابضة فى تاريخ السيطرة.
* يتم إظهار بند الأرباح والإحتياطات فى قائمة المركز المالى الموحد كما يلى: أرباح وإحتياطات الشركة القابضة + نصيب الشركة القابضة فى أرباح وإحتياطات الشركة التابعة بعد تاريخ السيطرة.

وتتمثل السمات الرئيسية لهذه الطريقة فى:

١- سهولة التطبيق المحاسبى.

٢- تعمل هذه الطريقة على جعل حساب الإستثمارات وعاءا للمبالغ الرأسمالية التى تم إنفاقها على تلك الإستثمارات ، ولا يتأثر ذلك الحساب بالعناصر الإيرادية التى تتمثل فى الأرباح المحققة والموزعة بالشركات التابعة.

٣- تؤدى تلك الطريقة الى تحديد أرباح إستثمارات الشركة القابضة لدى الشركات التابعة. وتوضيح أثر تلك الأرباح على الأرباح الإجمالية للشركة القابضة، مما يتيح لإدارة الشركة القابضة الفرصة لإتخاذ قرارات التوسع فى السيطرة على الشركات التابعة أو الحد منه.

(ب) طريقة تقييم الحقوق (١) :

فى ظل نظام الوحدة الإقتصادية التى تتكون من شركة قابضة وشركة أو أكثر تابعة - تكون العلاقة بين إستثمارات مساهمى الشركة القابضة لدى الشركة التابعة وبين حقوقهم فى الأرباح المحققة بالشركة التابعة علاقة تكون غير واضحة إلا فى حالة قيام تلك الشركة بتوزيع أرباح.

---

(١) المرجع السابق ، ص٢٦٤ - ٢٦٥.

من هنا ظهرت أهمية تطبيق طريقة تقييم الحقوق - والتى تعتمد بصفة رئيسية على إفتراض أساسى - وهو أن تحقيق الشركة القابضة لقدر من الأرباح أو الخسائر يؤثر على حقوق الشركة القابضة لدى الشركة التابعة.

ويعتمد تطبيق طريقة تقييم الحقوق فى معالجة الأرباح المحققة بعد السيطرة بالشركة على الإجراءات المحاسبية الآتية:

١- يتم تسجيل الإستثمارات فى دفاتر الشركة القابضة فى تاريخ السيطرة على أساس ثمن تكلفة الشراء.

٢- إجراء قيود يومية دورية بدفاتر الشركة القابضة لإثبات الزيادة أو التخفيض فى قيمة الإستثمارات بالشركة التابعة، وذلك نتيجة تحقيق الشركة التابعة أرباح أو خسائر فى فترة محاسبية معينة (بعد السيطرة).

٣- جعل حساب الإستثمارات مدينا بالأرباح (ووفقا لنسبة السيطرة) ، وحساب أرباح الشركة التابعة بدفاتر الشركة القابضة دائنا بقيمة الأرباح.

وفى حالة توزيع الأرباح بالشركة التابعة يجعل حساب الإستثمارات فى الشركة التابعة دائنا وحساب البنك مدينا بقيمة ما يخص الشركة القابضة من تلك التوزيعات.

(٣) المعالجة المحاسبية للعمليات المتبادلة بين الشركات القابضة والتابعة:

أجاز القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ إمكانية قيام الشركة القابضة بأداء النشاط الإقتصادى سواء بينها وبين الشركات التابعة أو بينها وبين غيرها من الشركات.

وتنشأ بين الشركة القابضة والشركة التابعة مجموعة من العلاقات التجارية التى يترتب عليها تحقيق إحدى الشركتين لأرباح أو خسائر نتيجة إنجاز العمليات الناتجة عن مثل هذه العلاقات . ويطلق على تلك الأرباح أو الخسائر إصطلاح . الأرباح أو الخسائر الداخلية " وهى التى تنتج عن بيع بضاعة الى إحدى شركات المجموعة (الشركات القابضة والتابعة) . والتى لا تعتبر أرباحا محققة من وجهة نظر مفهوم توحيد القوائم المالية - وذلك بخلاف الأرباح التى تحققها شركات المجموعة نتيجة تعاملها مع أطراف خارجية.

كما يترتب على وجود تلك العلاقات المتبادلة وجود علاقة مديونية ودائنية بين شركات المجموعة بعضهم بعضا.

وعلى ذلك فإنه لإغراض إعداد قائمة المركز المالى الموحد وتحديد نتيجة الأعمال لشركات المجموعة ، فإنه لابد من إستبعاد الأرباح غير المحققة والناتجة عن تعامل الشركة القابضة مع شركاتها التابعة.

ويمكن تبويب العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة فى :

أ- عمليات بيع البضاعة.

ب- عمليات الأصول الثابتة.

ج- عمليات المديونية والدائنية والحسابات الجارية .

أ- عمليات بيع البضاعة:

سبق أن أوضحنا أن الشركة القابضة وشركاتها التابعة تمثل فى مجموعها وحدة إقتصادية واحدة تتكون من الشركة القابضة وشركة أو أكثر تابعة - ولايجوز وهى بتلك الصفة أن تحقق إحدى أطرافها " القابضة والتابعة" أرباحا نتيجة التعامل الداخلى القائم بينها.

وبصدد الإجراءات المحاسبية الخاصة بمعالجة عمليات البضاعة يجب التفرقة بين حالتين:

١- حالة بيع بضاعة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة:

فى هذه الحالة فإنه إذا كانت نسبة السيطرة ١٠٠٪ فإن الأرباح المحققة عن الجزء من البضاعة الذى تم بيعه عن طريق الشركة القابضة للشركة التابعة لابد من إستبعاده بالكامل.

أما إذا كانت نسبة السيطرة أقل من ١٠٠٪ فقد إختلفت الآراء بين المحاسبين لدى معالجة الأرباح الظاهرة (أو غير المحققة) نتيجة بيع بضاعة من الشركة القابضة الى الشركة التابعة. حيث يرى البعض إستبعاد تلك الأرباح الظاهرية بالكامل - بصرف النظر عن حدود السيطرة أو نسبتها - وذلك من صافى أرباح الشركة القابضة، ومن رقم المخزون السلعى المتبقى لدى الشركة التابعة -

وذلك بنسبة المتبقى من البضاعة المباعة الى إجمالى البضاعة الموردة الى الشركة التابعة. بينما يرى البعض الآخر إستبعاد تلك الأرباح مع الأخذ فى الحسبان نسبة السيطرة .

ويؤيد الكاتب الرأى الأول طالما أن عملية البيع تتم عن طريق الشركة القابضة الى الشركة التابعة وبإعتبار أن الأولى تمثل وحدة إقتصادية واحدة لايمكن تجزئتها فى مجال تعاملها مع الشركة التابعة.

ب- عمليات الأصول الثابتة:

تنشأ بين الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة عمليات تتعلق بالأصول الثابتة . فعندما يتم بيع الأصل الثابت عن طريق الشركة القابضة الى الشركة التابعة أو العكس بسعر يزيد عن القيمة الدفترية للأصل الثابت فإن تلك الأرباح لاتعتبر محققة لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة.

جـ - معالجة المديونيات المتبادلة:

قد تقوم الشركة القابضة ببيع بضاعة على الحساب الى الشركة التابعة أو العكس ، وفى هذه الحالة فإنه تظهر أثر تلك العملية على حساب المدينين لدى الشركة القابضة ، وعلى حساب الدائنين بالشركة التابعة.

فلأغراض إعداد قائمة المركز المالى الموحد تنتقى صفة المديونية والدائنية المستقلة – ولابد من إستبعاد قيمة المديونية المتبادلة من رقم رصيد حساب المدينين أو حساب أوراق القبض بالشركة القابضة مقابل إستبعاد ذات القيمة من رقم حساب الدائنين أو حساب أوراق الدفع بالشركة التابعة.

كما قد تلجأ الشركة القابضة والتابعة الى إتباع أسلوب الحسابات الجارية فى تلخيص المعاملات الدورية بينهما وفى هذه الحالة أيضا يتم إستبعاد رصيد الحساب الجارى المدين لدى الشركة القابضة أو التابعة مقابل إستبعاد الرصيد الدائن من دفاتر الشركة الأخرى وذلك لأغراض إعداد قائمة المركز المالى الموحد لشركات المجموعة.

الباب الخامس*

فاعلية تطبيق النظام المحاسبى الموحد فى ظل إستخدام الحاسب الإلكترونى .

تمهيد

فى الدول التى تتخذ من أسلوب التخطيط منهاجا لها، فان الأجهزة المركزية القائمة بالتخطيط والمتابعة والرقابة، تحتاج الى بيانات ومعلومات موثوق فيها تعكس إمكانات وحدات الاقتصاد القومى.

وفى كل وحدة نظام محاسبى يعتبر نظاما للمعلومات و يعتبر فى نفس الوقت جزءا من إطار نظام المعلومات الشامل، فالمحاسبة لا تخرج عن كونها نظاما حركيا للمعلومات، بغرض القياس والتقرير عن البيانات المالية والاقتصادية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة[١].

و يتسم نظام المعلومات المحاسبى بخصائص علمية وواقعية، و يعتبر نظاما تجريديا يمكن تبرير استخدامه فى ضوء نسبة المعلومات المتاحة بالنسبة للمعلومات الملائمة للتنفيذ[٢].

ولقد ظهرت الحاجة إلى توحيد اللغة المحاسبية بين العاملين فى المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية كمنتجين للبيانات من ناحية، و بين هؤلاء العاملين فى أجهزة التخطيط والرقابة كمستخدمين للبيانات من ناحية أخرى، ومن أجل ذلك صدر النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية.

والآن وقد مضى على تطبيق هذا النظام ما يقرب من عشرين عاما، فان ذلك يتطلب وقفة للتعرف على نواحى القصور فى هذا النظام، حتى يمكن وضع الحلول لزيادة فعالية تطبيقه فى وحدات القطاع العام.

---

* من تأليف أ.د. سمير أبو الفتوح صالح .

فبالرغم من أن النظام المحاسبى الموحد كان يعد فى وقت اصداره قانوناً محاسبيا واجبا على كافة مستويات القطاع العام*، إلا أنه لا ينبغى النظر إليه باعتباره التغير النهائى المنشود الذى يقفل باب الاجتهاد من بعده، فما زالت توجه إلى النظام بعض الانتقادات من زوايا مختلفة بالرغم من التعديلات المتتالية والمقترحة من الكتاب والباحثين والعاملين فى المجال المحاسبى بالقطاع العام، وأيضا الشروح والايضاحات التى قدمتها اللجنة الفنية الدائمة للنظام[٣].

وتتلخص المشكلة فى موضوع هذا البحث فى صعوبة الاستفادة من البيانات والمعلومات المحاسبية بوحدات القطاع العام، بما يحقق الهدف من تطبيق النظام المحاسبى الموحد، وترجع الصعوبة فى هذا الصدد إلى عدم وجود نظام مركزى يحقق تجميع مثل هذه البيانات والمعلومات بصورة مصنفة ومبوبة، تسمح بتحليلها لتوفير مؤشرات يمكن الحصول عليها عند الحاجة على وجه السرعة، لترشيد كافة القرارات فى مختلف المستويات، أو بغرض المتابعة وتقييم الأداء على مستوى القطاع العام، ولعل السبب فى هذه المشكلة يكمن فى اعتماد الوحدات الاقتصادية - البعض منها - على الطريقة اليدوية فى النظام المحاسبى باجراءاته المختلفة.

والهدف من هذا البحث هو محاولة الاستفادة من وحدات الحاسبات الالكترونية التى انتشر استخدامها بالوحدات الاقتصادية للقطاع العام، لتصبح بمثابة روافد للبيانات والمعلومات المحاسبية، لتنصب فى مراكز تجميع بأعلى مستوى تنظيمى بالقطاع ثم يعاد تجميعها على مستوى تنظيمى مركزى لتصبح قاعدة بيانات كافية لتحقيق أهداف النظام المحاسبى الموحد.

و يتطلب تحقيق الهدف السابق فى اعتقاد الباحث ما يلى :

أولا : وجود نظام سليم وفعال للمعلومات :

إن أى نظام شامل للمعلومات يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية التى يتم بينها، وبين بعضها تغذية عكسية أو بينها و بين مستويات أعلى، ولا شك فى أن الأمر يستلزم ضرورة وجود تنسيق بين تلك الأنظمة الفرعية على مستوى الوحدات الاقتصادية وأيضا على مستوى القطاعات المتخصصة والوزارات ونظام المعلومات الرئيسى للقطاع العام، والذى نقترح أن يكون تحت إشراف الجهاز المركزى للمحاسبات.

* تم استثناء البنوك وشركات التامين من تنفيذ النظام أو الالتزام به وما زال هذا الاستثناء قائماً.

ونقترح أن يكون هناك تصميم لشبكات معلومات، تشمل فى مجموعها نظام المعلومات المحاسبى على مستوى القطاع العام، بإستخدام الحاسبات الألكترونية بالوحدات الاقتصادية التى يتم توصيلها بوحدات طرفية على مستوى كل قطاع لترشيد قراراته ثم تجميع هذه البيانات فى نظام مركزى بالجهاز المركزى للمحاسبات حيث يتم تشغيل البيانات والمعلومات المجمعة بالحاسب الآلى للحصول على نتائج تستخدم فى تحقيق أهداف النظام المحاسبى الموحد.

إن مشكلة تصميم نموذج لتدفق المعلومات يعتبر من أهم المشكلات التى تعترض عملية تشغيل المعلومات على الحاسبات الالكترونية، ذلك أنه بدون تصميم نموذج رشيد Rational Model لتدفق المعلومات، يصعب بل يستحيل وضع النظام System و بالتالى البرنامج الرشيد لتشغيل هذه المعلومات بطريقة منظمة تضمن الحصول على افضل نتائج التشغيل، سواء من حيث دقة أو تكلفة أو زمن التشغيل[٤].

ومن الطبيعى أن تتزايد أهمية هذه المشكلة عند تشغيل المعلومات المحاسبية بصورة خاصة، وذلك لسببين أساسيين[٥].

١ - الحاجة إلى تحقيق درجة عالية من الدقة والسرعة، ودرجة مناسبة من التكلفة عند تشغيل المعلومات المحاسبية نظرا لطبيعة هذا النوع من المعلومات.

٢ - تعتبر نظم المعلومات المحاسبية نظما مركبة أو معقدة Complex Systems ذلك أنها تتكون من عدد كبير من النظم الفرعية Subsystems لتشابك العلاقات المتبادلة التأثير Interrelated كذلك لأن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر نظاما فرعيا فى نظام أكبر، وهو نظام المعلومات الادارية (MIS) على مستوى الوحدة الاقتصادية، ونظاما فرعيا من نظام محاسبى أكبر، وهو القطاع المتخصص كما يعتبر الأخير نظاما فرعيا للنظام على مستوى القطاع العام، ثم على المستوى القومى.

إن وجود نظام فعال للمعلومات بهذه الصورة سوف يقضى على معظم مشاكل نظم تبادل المعلومات وتوثيقها، فى معظم وحدات القطاع العام التى تعانى من أوضاع إدارية وتعجز عن مسايرة الاتجاهات الحديثة فى تبادل المعلومات وتدفقها على المستوى القومى[٦].

ثانيا : حصر ما هو موجود لدى وحدات القطاع العام من حاسبات الكترونية، وإعداد خطة كاملة لحصر الاحتياجات منها، وكيفية توفيرها فى المتسقبل، كذلك يتم تحديد الاحتياجات من الكوادر الفنية اللازمة لتشغيل الحاسب والعمل على توفيرها.

ومن الجدير بالذكر أن ادخال الحاسبات الالكترونية، فى النظم المحاسبية لن يلغى مهام المحاسب الأساسية، بل سوف يضيف اليها مهاما جديدة تتمثل فى تحليل الأنظمة وتصميم البرامج المالية، وهى مهام يصعب على غير المحاسب القيام بها نظرا لارتباطها بالمفاهيم والقواعد المحاسبية التى يجيدها أفضل من غيره هذا بالاضافة إلى مهمة تعديل النظام المحاسبى وتطو يره، وهى مهمة كان المحاسب لا يجد الوقت الكافى للقيام بها بجانب مهامه الأساسية فى غيبة الحاسبات الآلية[٧].

ثالثا : تعديل الدليل المحاسبى كركيزة أساسية لتنفيذ نظام المعلومات باستخدام الحاسب الألكترونى لزيادة فعاليته فى تلبية احتياجات مختلف المستو يات من البيانات والمعلومات :

مما لا شك فيه أن الترميز الموحد يلعب دورا بارزا فى تسهيل تبادل المعلومات و توثيقها بين القطاعات المتخصصة والوحدات التابعة لها، ونظام المعلومات على مستوى القطاع العام، إذ أن اختلاف الترميز يخلق مشاكل عدم التفاهم فى المطلوب من المعلومات، ولا يمكن من استخدام الحاسبات الالكترونية الاستخدام الأمثل.

والدليل المحاسبى بشكله الحالى يحتاج إلى تطو ير وإضافات عند استخدام الحاسبات الالكترونية ـ كما سيتضح ذلك فى هذا البحث ـ حتى يكون قادرا على توفير احتياجات كافة المستو يات التخطيطية (على مستوى الوحدة الاقتصادية والقطاع المتخصص فى الوزارة والقطاع العام بل على مستوى الدولة ايضا)، فهذه الاحتياجات لا يمكن أن تكون ثابتة بل تتعرض فى الواقع للتطور المستمر، إما بسبب تطور احتياجات مستهلك المعلومات أو بسبب تطور الامكانات التكنولوجية لتشكيل البيانات من خلال الحاسبات الالكترونية وايضا استخدام أساليب التحليل الكمى فى المجال الاقتصادى.

فمن الأمور الواضحة فى هذا الصدد أن نظم المعلومات وخدماتها لا يمكن استغلالها بصورة عامة الاستغلال الكامل، حتى لو أسست هذه النظم على أحدث الأسس بالطريقة

العلمية والفنية، مالم يتوفر المستفيد التى يستطيع الاستفادة من هذه الخدمات بكفاءة وفعالية، وذلك عن طريق تحديد حاجاته وتعريفها بدقة.

مما تقدم يتضح أننا نهدف من وراء هذا البحث إلى إيضاح تصور عام .أو وضع الخطوات الأساسية .لتطوير النظام المحاسبى الموحد كنظام للمعلومات باستخدام الحاسبات الألكترونية، بحيث يمكن الاستفادة من بياناته عى مختلف المستويات، وذلك بافتراض توافر الحاسبات الالكترونية لدى الوحدات الاقتصادية والخبرات اللازمة لتنفيذه وتحديد احتياجات مختلف المستويات التخطيطية من البيانات والمعلومات.

لهذا كله تم تقسيم خطة هذا البحث على النحو التالى :

القسم الأول : الدليل المحاسبى المعدل كركيزة أساسية لتنفيذ نظام المعلومات باستخدام الحاسب الألكترونى.

القسم الثانى :تصميم مقترح لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الألكترونى.

القسم الأول
«الدليل المحاسبى المعدل كركيزة اساسية لتنفيذ نظام المعلومات باستخدام الحاسب الألكترونى»

اصبحت الحاسبات الالكترونية ضرورة من ضرورات العصر، وقد زاد الاهتمام بها زيادة كبيرة خلال ربع القرن الماضى، حيث لم يكن من المستطاع فى ظل هذه النظم التقليدية مسايرة احتياجات العصر فى توفير المعلومات اللازمة : لاتخاذ القرارات الادارية المختلفة وتحليلها والاحتفاظ بها وتوفيرها عند الحاجة إليها.

وترتكز النظم الحديثة للمعلومات على الحاسبات باعتبارها جزءا أساسيا فى هذه النظم نظرا للقدرة الفائقة لهذه الحاسبات فى سرعة تشغيل البيانات وتحويلها إلى معلومات بحيث لم يعد هناك فى بعض النظم المتطورة فاصل زمنى ما بين وقوع حدث معين (المدخلات من البيانات) والتقرير عنه (المخرجات من المعلومات) هذا فضلا عن الدقة التى تتسم بها المعلومات المتولدة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تتصف الحاسبات الالكترونية بأنها ذات طاقة تخزينية كبيرة تمكنها من حفظ وتشغيل البيانات وتوفير معلومات بالكمية والنوعية التى يطلبها مستخدمو المعلومات[٨].

ويشكل نظام المعلومات مجموعة من الأساليب والطرق والمبادىء التى يمكن عن طريقها تجميع البيانات والمعلومات داخل الوحدة الاقتصادية، بصورة تمكن من تحقيق الأهداف الادارية[٩].

ونظراً لأن المعلومات المحاسبية تفيد فى اتخاذ القرارات، فقد ثار جدل حول ما إذا كانت هذه المعلومات تنتج لافادة وخدمة بعض أنواع القرارات. أولخدمة احتياجات مستخدمى القرارات لذلك يجد الدارس للفكر المحاسبى مدخلين[١٠] لتفسير مفهوم نفعية المعلومات المحاسبية، فيربط المدخل الاول علاقة نفعية المعلومات المحاسبية بمتخذى القرارات حيث تعتمد على ملاءمة ومنفعة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر من يستخدمها. أما المدخل الثانى فيربط منفعة المعلومات المحاسبية بالقرارات الاقتصادية وليس بمتخذى القرارات كأفراد. و يعتمد المدخل الأول على أن المعلومات المحاسبية ليست هى نهاية الوظيفة المحاسبية بل يجب التاكد من تأثيرها فى سلوك مستخدميها.

أما المدخل الثاني فيربط علاقة نفعية المعلومات المحاسبية بالقرارات الاقتصادية وليس بمتخذي القرارات. و يتطلب ذلك وجود نماذج لموضوعات القرارات، يعتمد كل نوع منها على مجموعة من الافتراضات، بحيث يمكن استخدام المعلومات بما يتلاءم مع أنواع ومواضيع القرارات المختلفة، حيث تختلف المعلومات النافعة باختلاف أنواع القرارات.

«ونظرا لاتصال المحاسبة بالمستويات الادارية المختلفة، فان ذلك يؤدى إلى سلامة اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات، وحسن التفاهم بين الفئات، ولذلك يسهل إيجاد اتصال فعال».

و يرى الباحث أنه قد حان الوقت لتطوير عملية توفير المعلومات، والتى تعتبر المورد الأساسى للاستراتيجات والخطط على مستوى الوحدة والقطاع المتخصص والقطاع العام، وربط نظم المعلومات في مختلف المستويات بنوع من الشبكات المتخصصة على النحو التالى:

• نظام المعلومات الرئيسى على مستوى القطاع العام:

و يعتبر الركيزة الأساسية في بنية الشبكة، و يتمثل في النظام الذى يصمم على مستوى القطاع العام و يكون مسئولا عنه الجهاز المركزى للمحاسبات. و يعتبر هذا النظام المحرك والمسير والمنسق للشبكة، فهو ملتقى ومستودع المعلومات، و يقوم بدور أساسى للاتصال بين نظم المعلومات على المستوى القطاعى المتخصص، والوحدة الاقتصادية، حيث يتكون النظام الرئيسى من مجموعة من الأنظمة الفرعية، بل إن الانظمة الفرعية أيضا تتكون من مجموعة من الأنظمة الجزئية وهكذا.

• نظام المعلومات على مستوى القطاع المتخصص:

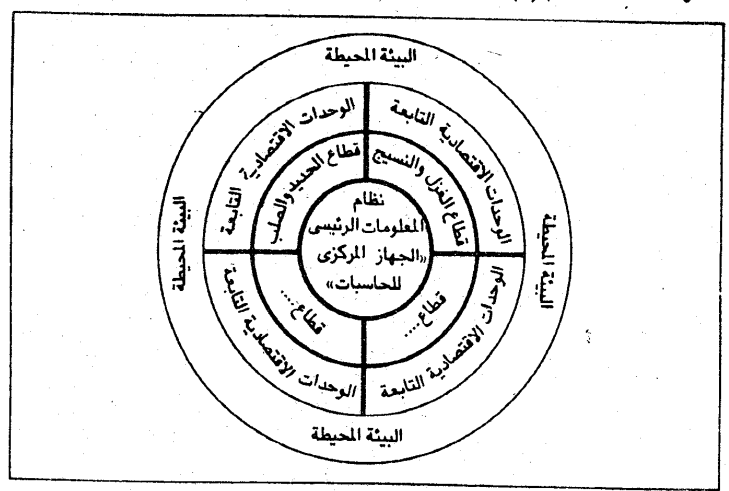
حيث تمثل هذه القطاعات (مثل قطاع الغزل والنسيج، وقطاع الحديد والصلب،.....الخ) المصدر الرئيسى لمعلومات النظام الرئيسى على مستوى القطاع العام، وتتمثل مدخلات هذا النظام في المعلومات التى توفرها الأنظمة الفرعية للمعلومات على مستوى الوحدات الاقتصادية التابعة لكل قطاع متخصص.

• نظم المعلومات وشبكاتها على مستوى الوحدة الاقتصادية:

وتتمثل في النظم الخاصة بكل وحدة اقتصادية والتى يقع عليها إنتاج بيانات ومعلومات للقطاع الذى تتبعه.

ومن المهم عند تصميم أى نظام فرعى للمعلومات الأخذ بعين الاعتبار ضرورة توفير تكامل هذا النظام الذى يجرى تصميمه مع الأنظمة الأخرى، سواء الموجودة منها أو تلك التى يزمع إنشاؤها مستقبلا.. وإن إهمال هذا الأمر سيؤدى حتما إلى وجود أنظمة فرعية منفصلة لن تعطى الفعالية المطلوبة فى الأداء...

والشكل التالى رقم (١) يوضح نظام المعلومات المقترح على مستوى القطاع العام :



وحينما تحتاج ادارة الوحدة الاقتصادية الى البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات بالدقة والسرعة المناسبة، ومسك سجلات رقابية على جميع المستويات المطلوبة (اجمالى محاسبى، حسابات عامة، حسابات مساعدة، حسابات فرعية، حسابات جزئية، حسابات تحليلية، حسابات تفصيلية) بالاضافة الى توفير بيانات احصائية لخدمة القطاع المتخصص التابع له الوحدة الاقتصادية وايضا لخدمة المحاسب القومى، وذلك فى التوقيت المناسب وبالدقة المطلوبة لاعداد هذه البيانات والمعلومات، والربط بين الانظمة الفرعية فى الوحدة الاقتصادية بكفاءة من خلال نظام للمعلومات يعتمد على نظام فعال للاتصال يعتمد ايضا على الاسلوب العلمى فى حل الكثير من المشاكل، كل ذلك قد يكون دافعا لتحول الوحدة الاقتصادية تحولا تدريجيا من استخدام اليدوية الى استخدام الحاسب الالكترونى.

و يمكن القول بصفة عامة ان مقومات النظم المحاسبى الموحد الذى يقوم على التشغيل الالكترونى للبيانات لن يختلف عن مقومات النظام المحاسبى اليدوي، ومع ذلك فان استخدام الحاسب الالكترونى يؤثر على كل ركن من أركان النظام المحاسبى الموحد (الدليل المحاسبى، المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية، التقارير والقوائم التى تمثل مخرجات النظام).

وقد تناولت الكتابات والبحوث المحاسبية فى مجال نظم المعلومات الحديثة والتى ترتكز على الحاسبات الالكترونية، بيان أثر إدخال هذه الحاسبات على مقومات النظام المحاسبى[11]. لذلك سوف نركز فى هذا الجزء من الدراسة على الدليل المحاسبى، ومقترحات تعديله باعتباره محور الدراسة فى هذا البحث، وكركيزة أساسية لتنفيذ نظام المعلومات المتعدد المستو يات.

اولا : أثر إدخال الحاسب على الدليل المحاسبى الموحد :

يعتبر الدليل المحاسبى الوعاء الرئيسى للحسابات حيث يتضمن قائمة بالاجماليات المحاسبية والعامة والمساعدة والفرعية والتحليلية، كما يشمل أيضا مجموعة القواعد التى تحكم التسجيل فى كل حساب. وإذا كان الدليل المحاسبى ضروريا بالنسبة للنظام اليدوى فانه أكثر ضرورة لنظام التشغيل الالكترونى للبيانات، حيث لا يمكن للحاسب الالكترونى توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان مخزنا به أرقام وأسماء الحسابات للمستو يات السابق بيانها.

وفى ظل النظام اليدوى فان الدليل المحاسبى يتم إعداده كوسيلة لتسهيل إجراءات القيد والبحث عن الحساب، وعلى أساس أن استخدام الحساب الواحد يتم خلال كل عملية مرة واحدة فقط، فاذا ما تم إعداده فى قوائم وحسابات أخرى فيجب على المحاسب فهم المكان المخصص لذلك فى القائمة المطلوب إعدادها كما أنه فى ظل النظام اليدوي من النادر اللجوء إلى التحليل المتشعب أو ذى الأغراض المتعددة، لصعو بة تنفيذ ذلك، حيث يتطلب الأمر توفير عمالة مدربة لفهم البيان المطلوب إعداده لتلبية مستو يات مختلفة، حيث يتطلب الأمر فتح سجلات تحليلية لجميع المستو يات المختلفة.

أما فى ظل استخدام الحاسبات الالكترونية فان الدليل المحاسبى يستخدم بغرض طلب الحساب واعادته طالما أن رقم وعنوان الحساب معروف، ففى حالة الحاجة إلى معلومات عن الحساب فان الآخر يتطلب معرفة رقم الحساب وعنوانه.

ولا غبار إذا ما تم اللجوء إلى التحليل المتشعب أو المتعدد المستو يات، نظرا لامكانية ترحيل العملية المحاسبية المرحلة لذلك الحساب إلى جميع المستو يات المختلفة بسهولة تامة.

فمثلا الحساب رقم ١١١٢ حـ/ أراضى للاستغلال الزراعى (حدائق و بساتين) إذا ما تم حذف الرقم الأيمن ليصبح ١١١ حـ/ أراضى، ثم يحذف الرقم الأيمن أيضا نصل إلى حـ/ ١١ الأصول الثابتة وهكذا.

كما أنه أيضا فى النظام الآلى باستخدام الحاسب يمكن استخدام أرقام حسابية بجانب رقم الدليل المحاسبى لاستخدامه أثناء الترحيل التلقائى، فمثلا حـ/ ٣٥٢٤ حـ/ اهلاك وسائل نقل وانتقال يمكن إضافة رقم مركز التكلفة الذى سيتحمل بهذه التكلفة ولنفرض أنه مركز التكلفة ٥٢ كذلك يمكن إضافة رقم آخر للحساب لخدمة احتياجات المحاسب القومى من البيانات والمعلومات، كذلك يمكن إضافة رقم آخر لاعداد الحسابات والقوائم الاحصائية وكذلك التقارير اللازمة، لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية، وهكذا.

نخلص مما تقدم إلى أنه من الممكن تطو يع الدليل المحاسبى عند تصميمه للتنفيذ، باستخدام الحاسبات الالكترونية لانتاج بيانات مختلفة لمستو يات وأغراض مختلفة.

ثانيا : الدليل المحاسبى المعدل كمنطلق لتوليد بيانات ومعلومات مختلفة لمستو يات متعددة :

سبق أو أوضحنا ان الدليل المحاسبى يحتاج إلى تعديل أو إضافات عند استخدام الحاسب الألكترونى، حتى يكون قادراً على توفير احتياجات كافة المستو يات التخطيطية، و بصورة أفضل من الوضع المطبق حاليا باستخدام النظام اليدوى.

والتعديل المقترح ينصب أساسا فى إضافة إجمالى محاسبى (احصائى) برقم (٦) لانتاج بيانات ومعلومات للقطاعات المتخصصة والوزارة والقطاع العام ككل، كذلك لتلبية احتياجات المحاسبية القومية. كذلك يضاف رقم (٧) كرقم إجمالى محاسبى (احصائى) لاعداد الحسابات والقوائم الختامية التقليدية لتلبية احتياجات الوحدة الاقتصادية والقطاع المتخصص الذى تتبعه هذه الوحدة.

و بهذا التعديل فان الاجماليات المحاسبية تصبح كما يلى :

الاجمالى المحاسبى

(١) الأصـــول
(٢) الخـــصـــوم
(٣) الاســـتخـــدامـــات
(٤) المـــوارد
(٥) ربط الحسابات المالية بالتكاليف
(٦) متطلبات المحاسبة القومية والمستويات المختلفة
(٧) احتياجات الوحدة الاقتصادية من القوائم التقليدية

و يبين الشكل رقم (١) الدليل المحاسبى المعدل والمقترح تطبيقه عند استخدام الحاسب الالكترونى، وقد راعينا أن يكون هو نفس الدليل المحاسبى المطبق فى وحدات القطاع العام مع إضافة الاجمالى المحاسبى رقم (٦) والاجمالى المحاسبى رقم (٧). والاجمالى الأول يختص بتوفير بيانات ومعلومات للمحاسبة القومية بالاضافة إلى مختلف مستخدمى هذه البيانات والمعلومات (القطاع المتخصص الذى تتبعه الوحدة الاقتصادية، الوزارة، والقطاع العام...) أما المجموعة رقم (٧) فتختص باعداد الحسابات والقوائم الختامية التقليدية الاحصائية والتى تخرج عن نطاق القيد المزدوج... ومن المعروف أنه لاعداد هذه القوائم فانه يجب إعادة توزيع الاستخدامات على مراكز التكاليف وظيفيا، و يختص بذلك الاجمالى المحاسبى رقم (٥).

ولن نخوض فى شرح وتحليل حسابات الميزانية (الاصول والخصوم) وحسابات النتيجة (الاستخدامات والموارد) وأيضا لن نتعرض لعملية توزيع الاستخدامات على مراكز التكاليف.. حيث أن الكتابات المحاسبية والبحوث قد تناولت بشىء من التفصيل والتحليل مقترحات تعديلها وتطويرها، لذلك سوف نخصص الجزء التالى لبيان الاجمالى المحاسبى (الاحصائى) رقم (٦) ومدلول كل مجموعة (أو معلومة) محاسبية لخدمة المحاسب القومى والجدول رقم (١) يوضح ذلك باختصار.

شكل رقم (٢) الدليل المحاسبى المعدل

جدول رقم (١)

«إجمالى محاسبى (إحصائى) رقم (٦) -متطلبات المحاسبة القومية ومستخدمى البيانات والمعلومات»

رقم حساب		اسم المجموعة (أو المعلومة) المحاسبية	رقم المجموعة أو المعلومة
عام	مساعد		
٦١		الثروة العينية على مستوى الوحدة الاقتصادية	مجموعة رقم (١)
٦٢		الحسابات المالية والنقدية على مستوى الوحدة	مجموعة رقم (٢)
٦٣		مصادر التمويل الداخلى	مجموعة رقم (٣)
٦٤		مصادر التمويل الخارجى	مجموعة رقم (٤)
٦٥		الاستهلاك الوسيط	مجموعة رقم (٥)
٦٦		الضرائب والرسوم السلعية، والاستخدامات المحسوبة	مجموعة رقم (٦)
٦٧		الاعانات	مجموعة رقم (٧)
٦٨		الحسابات والقوائم الختامية :	
	٦٨١	حـ/العمليات الجارية	
	٦٨٢	قائمة الانتاج والقيمة المضافة	
	٦٨٣	قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية	
	٦٨٤	الموازنة النقدية	
	٦٨٥	قوائم أخرى	
	٦٨٦	إجمالى الناتج القومى بسعر السوق	
	٦٨٧	صافى الناتج القومى بتكلفة عوامل الانتاج	
	٦٨٨	الإنفاق القومى	
	٦٨٩	الدخل القومى	
٦٩		بيانات ومعلومات القطاعات المتخصصة والوزارات.... وقوائم مقارنة.......... الخ.	

و يمكن تفسير مدلول المجموعات المحاسبية[١٢] الواردة بالجدول رقم (١) على النحو التالى :

المجموعة المحاسبية رقم (١) (حـ/٦١) : أصول تمثل التكوين العينى للثروة :

وهذه الأصول تقابل الاستثمار على المستوى القومى وتتمثل فى الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون.

(حـ/١١ + حـ/١٢ + حـ/١٣).

و يساعد ذلك فى وضع معايير نمطية لتوزيع الاستثمار مع بنود الأصول المختلفة بما يتفق وطبيعة النشاط الاقتصادى ومستلزماته فى الوحدات الاقتصادية والصناعات المختلفة.

هذا بالاضافة إلى إمكانية التفرقة بين حـ/١١، حـ/١٢ أى بين الطاقة الانتاجية القابلة للاستغلال، وتلك التى فى دور التهيئة للاستغلال، لما فى ذلك من أهمية فى حصر المشروعات الخاصة بالخطة الاستثمارية فى منطقة واحدة - أى فى حساب مشروعات تحت التنفيذ - يسهل معه مراقبتها ومتابعة تنفيذها على مستوى الوحدة.

و يرى الباحثون[١٣] فى هذا الصدد أنه من الأهمية بمكان أن يتم نقل الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة إلى منطقة الحقوق المالية، والحساب المناسب هو الحسابات المدينة الأخرى، و بالقياس على ذلك يقترح أيضا نقل حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع إلى نفس الحساب.

المجموعة المحاسبية رقم (٢) (حـ/٦٢) : الحقوق المالية والنقدية على مستوى الوحدة :

وتتمثل هذه المجموعة فى حـ/١٤ إقراض طويل الاجل، حـ/١٥ استثمارات مالية، حـ/١٦ مدينون، حـ/١٧ حسابات مدينة مختلفة، حـ/ ١٨ نقدية بالصندوق والبنوك.

وتتمثل الأصول السابقة، فى حقوق مالية أو نقدية، فالتغير فى هذه الأصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى، وانما يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة.

المجموعة المحاسبية رقم (٣) (حـ/٦٣) : مصادر التمو يل الداخلى :

أخذ الدليل المحاسبى بالنظرة الاقتصادية للخصوم، وهى كونها ممثلة لمصادر التمو يل بالوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه المجموعة المحاسبية (حـ/٦٣) فى مصادر التمو يل الداخلى وقد انعكست فى الدليل فى ثلاثة حسابات هى رأس المال حـ/ ٢١ ، والاحتياطيات والفائض المرحل حـ/٢٢، والمخصصات حـ/٢٣.

المجموعة المحاسبية رقم (٤) (حـ/٦٤) : مصادر التمو يل الخارجى (أى الائتمان) :

وتشمل هذه المصادر بالدليل، باقى مجموعات الخصوم وهى حـ/٢٤ قروض طو يلة الآجل، حـ/٢٥ بنوك دائنة، حـ/٢٦ دائنون، حـ/٢٧ حسابات دائنة مختلفة.

المجموعة الحسابية رقم (٥) (حـ/٦٥) : الاستهلاك الوسيط:

حيث تم تخصيص حسابين للاستهلاك الوسيط هما حـ/٣٢ المستلزمات السلعية حـ/٣٣ المستلزمات الخدمية، وفى اعتقادى أن هذا التخصيص منبثق من هدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية لكون هذه المستلزمات (السلعية والخدمية) تعبر عن الاستهلاك الوسيط كما هو معروف فى المحاسبة القومية. لذلك من الممكن اعتبار المشتريات بغرض البيع على سبيل التجاوز، من ضمن عناصر الاستهلاك الوسيط.

المجموعة المحاسبية رقم (٦) (حـ/٦٦) : المصروفات التحو يلية الجارية :

حيث تتضمن مجموعة المصروفات التحو يلية الجارية على بعض المعلومات التى تفيد المحاسب القومى وهى :

أ) الضرائب والرسوم السلعية :

وهذه الضرائب والرسوم لا تعتبر -كما هو معروف- من وجهة نظر المحاسب القومى تكلفة من تكاليف الانتاج، وانما تعتبر مجرد تحو يلات جارية داخل المجتمع، لذا وجب حصرها فى هذه المجموعة لاستنزال قيمتها من حسابى المستلزمات السلعية والمشتريات، بغرض البيع وفقا لمتطلبات المحاسب القومى.

ب) الاهلاك :

من الأهمية أيضا مد المحاسب القومى بقيمة الاهلاك وذلك حتى يمكن التوصل الى صافى الناتج القومى بتكلفة عوامل الانتاج، بطرح الاهلاك من اجمالى الناتج القومى.

جـ) الاستخدامات المحسوبة :

حيث تساعد الاستخدامات المحسوبة (فرق الايجار المحسوب، وفرق الفوائد المحسوبة) فى القياس الموضوع لعناصر القيمة المضافة، والتأليف بين البيع والانتاج كظاهرتين من ظواهر التحقق (فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام، وفرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع) وتساعد فروق تقويم فى التوصل إلى الناتج بسعر البيع كمطلب أساسى للمحاسب القومى، حيث أن واقعة البيع تفقد أهميتها على المستوى القومى و يحل محلها واقعة الانتاج كظاهرة من ظواهر تحقق الايراد، و بالتالى يتم حصر إيرادات النشاط الجارى طبقا لظاهرة الانتاج.

المجموعة المحاسبية رقم (٧) (حـ/٦٧) الاعانات :

حيث تعتبر الاعانات كالضرائب والرسوم السلعية أداة تخطيط الأسعار و بذلك يمكن حساب قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج طبقا للمعادلة الآتية :

×××	قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق
××	+ الاعانات
×××	المجموع
××	ـ الضرائب والرسوم السلعية
××	
===	

المجموعة المحاسبية رقم (٨) (حـ/٦٨) الحسابات والقوائم الختامية لخدمة المحاسبة القومية :

وتتمثل هذه المجموعة فى حـ/ **العمليات الجارية، وقائمة الانتاج والقيمة المضافة وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية، والموازنة النقدية.**

ونود أن نوضح فى هذا الصدد أن تأثير الحاسب الالكترونى لم يقتصر على المجموعة المستندية والدفترية، بل امتد إلى **مجموعة التقارير والقوائم المالية المطلوبة** ــ فيلاحظ أن المفهوم العام يختلف عن النظام اليدوى، حيث يتم الاستعانة ــ فى النظام الآلى ــ بمجموعة من الوسائط لتخزين المعلومات التى يمكن اعتبارها بمثابة دفاتر لليومية والأستاذ، والتى يمكن الحصول على نسخة طبق الأصل للنظام اليدوى من خلالها. كذلك يمكن الحصول على التقارير والكشوف الدورية المطلوبة عن طريق مجموعة البرامج المعدة لهذا الغرض، وفقا لاحتياجات مستخدمى البيانات والمعلومات.

يتبين مما تقدم أن استخدام الحاسب الالكترونى قد أدى إلى التأثير على كل من نوعية القوائم والتقارير التى يوفرها نظام المعلومات المحاسبية، وعلى الوسائل المستخدمة فى عرض هذه التقارير، فلقد أدى استخدام الحاسب الالكترونى إلى دقة وسرعة الحصول على التقارير، هذا فضلا عن إمكانية توفير تقارير إدارية مختلفة لأغراض ومستويات مختلفة (المجموعة المحاسبية حـ/٦٩) نظرا لمقدرة الحاسب الالكترونى على تشغيل كميات هائلة من البيانات.

القسم الثانى
«تصميم مقترح لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الالكترونى»

يتناول هذا الفصل تصميما مقترحا لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الأنظمة (أو البرامج) الخاصة SOFTWARE والتى تتمثل فى مجموعة البرامج والاجراءات المتعلقة بعمليات التشغيل على الحاسب، سواء كانت برامج تشغيلية Operating System أو كانت مجموعة برامج تطبيقية Application Program

وتساعد البرامج التشغيلية فى ربط شبكة الاتصالات لنظام المعلومات على مستوى القطاعات المتخصصة وأيضا على مستوى الوحدات الاقتصادية التابعة لها، أما البرامج التطبيقية فهى عبارة عن مجموعة من البرامج أو الاجراءات التى يتفاعل بعضها مع البعض لتحقيق هدف معين، وذلك بعد دراسة الاجراءات اللازمة لتحقيق هذا الهدف فى وحدة معنية لتحسين أدائها. ولكى نصل إلى هذا الهدف فلا بد من تحديد وتحليل المشكلة وإيجاد حل لها باستخدام الحاسب. و يتم إعداد هذه الاجراءات فى أشكال تخطيط (أو خرائط تدفق) Charts Flow ثم ترجمة هذه الاجراءات الى برامج على الحاسب باستخدام إحدى اللغات التالية، والتى تعتبر أكثر انتشارا وهى : لغة البيسك BASIC لغة الكوبول COBOL لغة البسكال PASCAL لغة DATA BASE

وعن طريق استخدام إحدى أو بعض هذه اللغات نقوم بتنفيذ هذه المجموعة من البرامج، لتطبيق أعمال محاسبية أو إحصائية أو غيرها؛ للحصول على نتائج معينة تطلبها الوحدة الاقتصادية لتنفيذ أعمالها بالاضافة إلى ربط أعمال الوحدات الاقتصادية فى اطار تخطيطى معين للحصول على نتائج أو تقارير أو إحصائيات مركزية.

و يتناول هذا الفصل تصميم مقترح لبرامج تنفيذ النظام المحاسبى الموحد وميكانيكية تنفيذه، باستخدام الحاسب الالكترونى من خلال مجموعة من الاجراءات مع عرض مقومات الرقابة الذاتية والأساليب الأخرى للرقابة خلال العمل بتنفيذ النظام.

وسوف نقسم خطة الدراسة فى هذا الفصل إلى مبحثين هما :

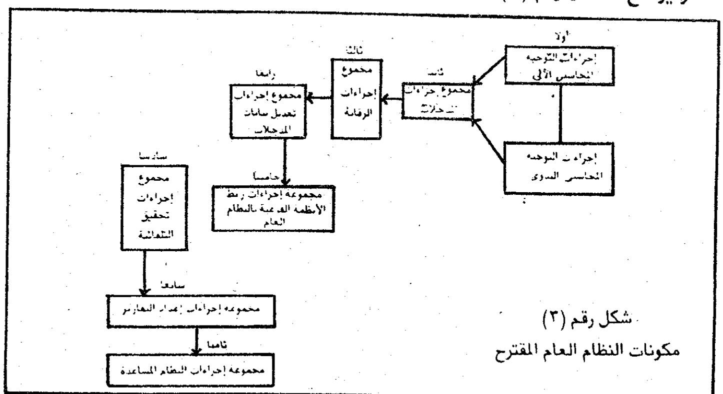
- برامج مقترحة لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الالكترونى.
- إجراءات تنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الالكترونى.

المبحث الاول
إطار تنفيذ النظام المحاسبى الموحد
باستخدام الحاسب الالكترونى (تصميم مقترح)

يتضمن هذا المبحث شرحا لمكونات النظام العام المقترح للنظام المحاسبى الموحد، و باستخدام إحدى اللغات السابق الاشارة إليها فى مقدمة هذا الفصل. و يتضمن كل مكون مجموعة برامج تختص بتحقيق أهداف معينة، و يمكن تصنيف مكونات النظام العام إلى المجموعات التالية :

١ ـ مجموعة اجراءات التوجيه المحاسبى.
٢ ـ مجموعة اجراءات المدخلات.
٣ ـ مجموعة اجراءات الرقابة.
٤ ـ مجموعة اجراءات تعديل بيانات المدخلات.
٥ ـ مجموعة اجراءات ربط الانظمة الفرعية بالنظام العام.
٦ ـ مجموع الاجراءات التلقائية.
٧ ـ مجموعة اجراءات التقارير.
٨ ـ مجموعة الاجراءات المساعدة.

و يوضح الشكل رقم (٣) مكونات النظام العام المقترح[١٤].



شكل رقم (٣)
مكونات النظام العام المقترح

وفيما يلى شرح تفصيلى للمجموعات السابق بيانها :

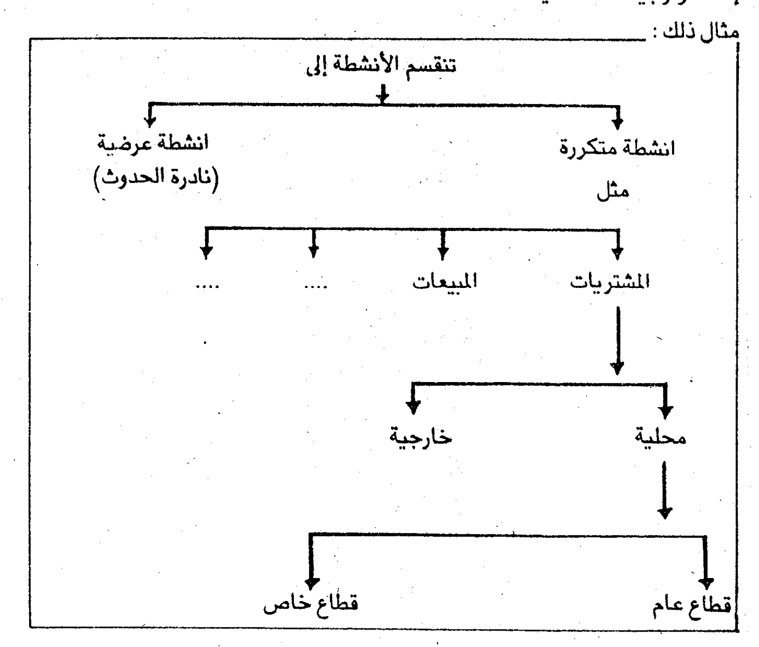
أولا : مجموعة اجراءات التوجيه المحاسبى :

الهدف من هذه المجموعة تسهيل مهمة المحاسب وإحلال العمل الآلى محل العمل اليدوى بشكل ديناميكى، وتتقسم هذه المجموعة إلى مجموعة برامج فرعية وهى : برامج التوجيه المحاسبى للأنشطة الرئيسية، و برامج قيود الاقفال والفتح، و برنامج إعادة القيد والترحيل فى وقت معين، وفيما يلى شرح لهذه المجموعات الفرعية :

(١) : إجراءات التوجيه المحاسبى للأنشطة الرئيسية :

يمكن حصر النشاط الرئيسى للوحدة الاقتصادية فى مجموعة أنشطة، وتحليل كل نشاط إلى التصرفات الخاصة به، و برمجة هذه الأنشطة فى شكل تعليمات بحيث يمكن إعداد وتوجيه المستند آليا :

مثال ذلك :



(٢) إجراءات إعداد قيود الاقفال والفتح :

يتم استخدام هذا البرنامج بموجب إذن توجيه محاسبى من الشخص المسئول بقسم الحسابات فى نهاية الفترة المالية المحددة، و بموجبه يتم إعداد قيود الاقفال والفتح الخاصة بجميع الحسابات فى الوحدة الاقتصادية وترحيلها.

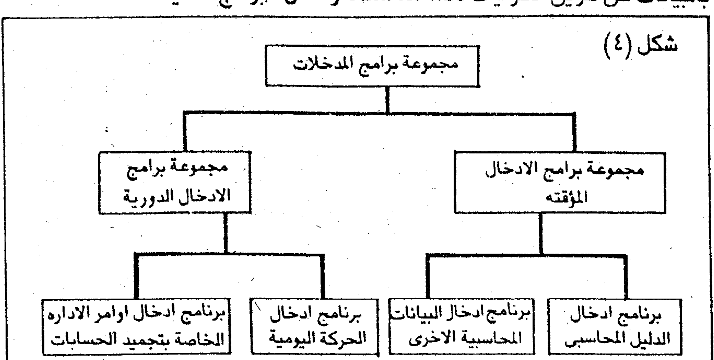
(٣) إجراءات إعادة القيد والترحيل فى وقت معين :

يقوم هذا البرنامج باعطاء تقرير مصغر عن مجموعة العمليات التى سيقوم بتنفيذها وحتى تتضح أهمية استخدام هذا البرنامج نورد المثال التالى :

«من المعروف أن الاستحواذ على الأصل الثابت يمر بمراحل ثلاث، هى مرحلة التعاقد على شراء هذا الأصل، ثم يلى ذلك مرحلة الاستلام، ثم تبدأ المرحلة الأخيرة وهى مرحلة استخدام الأصل... ومن المعروف أن هذه المراحل تتم وفق تواريخ محددة، كذلك يتم اهلاك الأصل فى تاريخ محدد. ومن الممكن فى ضوء برنامج إعادة القيد والترحيل فى وقت معين، تعديل تاريخ معين (تاريخ الاستلام مثلا) إذا تأخر موعد قيد الاستلام.. أى يتم تأجيل قيد إقفال حـ/ مشروعات تحت التنفيذ فى حساب الأصل الثابت، كذلك من الممكن تعديل تاريخ موعد إجراء قيد الاهلاك.... الخ».

ثانيا : إجراءات إدخال البيانات إلى الحاسب :

تتضمن هذه المجموعة البرامج التى يكون الغرض منها تغذية الحاسب الآلى بالبيانات عن طريق الطرفيات TERMINALS وتشمل البرامج التالية :



وفيما يلى شرح مختصر لكل برنامج من البرامج السابق بيانها :-

١ - برامج الادخال المؤقتة :

تستخدم هذه البرامج فى بداية تنفيذ أو تحويل النظام المحاسبى من نظام يدوى إلى نظام آلى، كما يستخدم فى حالة إدخال حساب جديد ضمن الدليل المحاسبى خلال فترة مالية جارية، أو إدخال معلومات محاسبية أو إحصائية أخرى، والخاصة ببعض الحسابات فقط ضمن الدليل المحاسبى، كنسب الاهلاك لاحتساب الاهلاك.

وفيما يلى شرح أنواع هذه البرامج :

أ) برنامج إدخال الدليل المحاسبى :

* **الغرض من هذا البرنامج** هو إدخال الدليل المحاسبى أو حساب جديد يراد إضافته لهذا الدليل خلال فترة مالية جارية.

* **مستندات القيد** : الدليل المحاسبى الخاص بنشاط الوحدة الاقتصادية

* **البيانات المطلوبة فى هذا البرنامج** : رقم الحساب من واقع الدليل، اسم الحساب، رقم المجموعة لخدمة المحاسب القومى، رقم المجموعة ضمن مجموعة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية، و يعنى اسم الحساب الرقم من واقع الدليل، زائد الاسم المعروف به الدليل.

* **أنواع الرقابة على هذا البرنامج** :

- عدم إدخال حسابين بنفس الرقم للدليل المحاسبى.
- رقابة ذاتية على أعداد أرقام المجموعات فى المكان الصحيح، فمثلا أرقام مراكز التكاليف يجب أن تخفض بالاستخدامات فقط. فاذا دخل رقم فى أى حساب آخر يتم الرفض تلقائيا.

ب) برنامج إدخال المعلومات المحاسبية والاحصائية الأخرى :

* **الغرض من هذا البرنامج** : هو إجراء قيود محاسبية لاحقة تستخدم من خلال المجموعة الأولى «مجموعة برامج التوجيه المحاسبى» أو مجموعة البرامج التلقائية.

* **مستندات القيد** : أمر الادارة وقائمة معدلات الاهلاك الموحد.

* **البيانات المطلوبة** : خانة معدلات الاهلاك – خانة تاريخ أول، تاريخ ثان – خانة

التسهيلات الخاصة بمجموع حسابات العملاء، المبلغ المخطط للمصروفات، أو شراء أصول .... الخ.

* **أنواع الرقابة على هذا البرنامج :** مثل الرقابة على صحة التاريخ المدخل، مثلا تاريخ ٢/٣٠ يتم رفضه، كذلك هناك رقابة ذاتية بالنسبة لطبيعة الحساب المدخل ونوعه.

٢ ـ برامج الادخال الدورية :

وتقوم هذه المجموعة من البرامج بتأدية وظيفة التسجيل فى الدفاتر والسجلات المحاسبية، و يتم استخدامها عادة لتنفيذ العمليات المحاسبية من واقع المستندات المؤيدة لذلك، كفاتورة الشراء والبيع، وأمر القبض وأمر الدفع .... الخ..

وتنقسم هذه البرامج إلى نوعين : **الأول** وهو برنامج إدخال الحركة اليومية، والثانى هو برنامج إدخال تعليمات وتوجيهات الادارة وتجميد الحسابات، وفيما يلى شرح مختصر للنوعين السابقين :

أ) برنامج إدخال الحركة اليومية :

* **الغرض من البرنامج :** تفريغ بيانات المستندات المحاسبية وتغذية الحاسب بها.
* **مستندات القيد :** أذون التوجيه المحاسبى مثل إذن قبض، إذن دفع فواتير الشراء والبيع... الخ.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب المطلوب، رقم المستند، تفاصيل المستند، نوع العملية، مبلغ العملية.
* **أنواع الرقابة التلقائية**

- يتم رفض قيد العملية الحسابية إذا ما تم إدخالها مرتين، وهذا يؤدى إلى تخفيض احتمال حدوث الأخطاء الارتكابية.
- فى حالة طلب حساب غير تحليلى يتم الرفض تلقائيا.
- فى حالة كون الحساب مجمد يتم التنبيه بذلك.
- يتم إظهار اسم الحساب على الشاشة المرئية للتأكد من أنه الحساب المطلوب.
- فى حالة المصروفات أو الاستحواذ على الأصول يتم مقارنة الرصيد المتوقع بعد تنفيذ العملية، مع الرصيد المخطط (مثل الاعتمادات والتسهيلات)، وإذا ما ظهر انحراف، فيتم التنبيه بذلك، ولا يتم تنفيذ العملية إلا بكود سرى يعطى لمن له الصلاحية بالتجاوز.

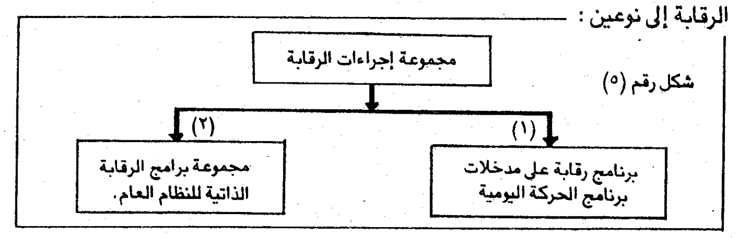
ب) برنامج إدخال تعليمات وتوجيهات الادارة لتجميد الحسابات :

* **الغرض من هذا البرنامج :** تجميد الحركة لحساب معين ضمن حسابات الدليل المحاسبى نتيجة لأمر الادارة بوقف شراء أصل من الأصول أو بوقف الصرف لمورد من الموردين... الخ.
* **مستندات القيد :** أمر الادارة بوقف أو تجميد حساب معين.
* **البيانات المطلوبة :** إدخال رقم الحساب ـ تاريخ المستند.
* **أنواع الرقابة :**

- **إظهار اسم الحساب فى الشاشة المرئية للتأكد من الحساب المطلوب.**
- عدم تجميد حساب سبق تجميده بحيث يتم إظهار معلومات تاريخ التجميد ورمز صادر الأمر، ورمز الموظف الذى قام بتنفيذ الأمر.
- يتم تسجيل رمز الموظف الذى قام بتنفيذ الأمر.
- رقابة على صحة التاريخ المدخل مثلا ٢/٣٠ يتم رفضه.

ثالثا : مجموعة إجراءات الرقابة :

تختص هذه المجموعة من البرامج بالرقابة على جميع مدخلات النظام المحاسبى بهدف اكتشاف الأخطاء الارتكابية للشخص الذى أعد هذه المدخلات، كما تهدف هذه البرامج ايضا إلى التأكيد بأن الدورة المحاسبية الفنية للنظام الآلى سليمة، وذلك إذا ما تعرضت لعوامل وظروف خارجية، مثل انقطاع التيار الكهربائى. وتنقسم مجموعة برامج الرقابة إلى نوعين :



شكل رقم (٥)

وفيما يلى شرح مختصر للنوعين السابقين من البرنامج :

١ ـ برنامج رقابة على مدخلات برنامج الحركة اليومية :

* **الغرض من هذا البرنامج :**

- التأكد من أن مبلغ العملية المرحل للحاسب مطابق للمبلغ المثبت فى المستند.

- التأكد من أن العملية المرحلة رحلت إلى الحساب الصحيح المثبت فى المستند.
- التأكد من أن العملية المرحلة رحلت إلى الجانب الصحيح فى الحساب المطلوب.

* **مستندات القيد :** و يتمثل فى المستند الذى بموجبه تم إدخال الحركة اليومية.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب، رقم المستند، نوع الحركة، مبلغ الحركة.
* **أنواع الرقابة :**

- فى حالة إذا كانت العملية مطابقة، تكتب عبارة «العملية مطابقة».
- فى حالة وجود خطأ فى المبلغ يتم كتابة عبارة «المبلغ غير مطابق».
- فى حالة وجود خطأ فى التوجيه المحاسبى للعملية إلى الحساب الصحيح، يتم كتابة عبارة «رقم الحساب غير صحيح».
- فى حالة وجود خطأ فى الترحيل إلى جانب السليم يتم كتابة عبارة «توجيه العملية غير مطابق».
- فى حالة طلب الحركة (معلومات العملية أو المستند) وهى غير موجودة يتم كتابة عبارة «هذه العملية لم تقيد فى النسخة الأصلية».

ملاحظة : من الممكن إعداد برامج خاصة لحسابات رئيسية معينة كحساب البنك مثلا، لمراقبته تحليليا على مستوى كل عملية، مع الفوائد المستحقة إن وجدت، و بموجبه يتم إظهار الفروق.

٢ ـ مجموعة برامج الرقابة الذاتية للنظام العام :

* **الغرض من هذا البرنامج :**

- التأكد من أن مجموع أرصدة الحسابات التحليلية تطابق الحساب الفرعى.
- التأكد من أن مجموع أرصدة الحسابات الفرعية تطابق الحساب المساعد.
- التأكد من أن مجموع أرصدة الحسابات المساعدة تطابق الحساب العام.
- التأكد من أن مجموع أرصدة الحسابات العامة تطابق الحساب الاجمالى.
- التأكد من صحة أرقام الحسابات الاجمالية المستحدثة لخدمة المحاسب القومى.
- التأكد من صحة إعادة توزيع الاستخدامات على حساب المراقبة التكاليفية.

* مستندات القيد : أمر المسئول.
* **البيانات المطلوبة :** الضغط على المفتاح المختص فى وحدة المدخلات الخاص بهذا البرنامج.

* **أنواع الرقابة :** إذا ما حدث وتم اكتشاف أى من الأخطاء الموضحة فى البرامج نتيجة وجود عدم مطابقة فانه يتم التنبيه بذلك.

رابعا : مجموعة اجراءات تعديل المدخلات :

تختص هذه المجموعة من البرامج بتعديل أى بيانات سبق إدخالها نتيجة لخطأ ارتكبه الموظف فى حالة استخدام برامج المجموعة الأولى وكذلك تعليمات الادارة، و يرجع الفضل فى اكتشاف هذه الأخطاء إلى مجموعة برامج الرقابة التى تم إيضاحها فى البند السابق.

وتنقسم مجموعة اجراءات تعديل المدخلات إلى :

(انظر الشكل رقم «٦»)

١ -مجموعة تعديل برامج الادخال المؤقتة :

تتضمن هذه المجموعة البرامج التالية :

أ) برنامج تعديل بيانات الدليل المحاسبى :

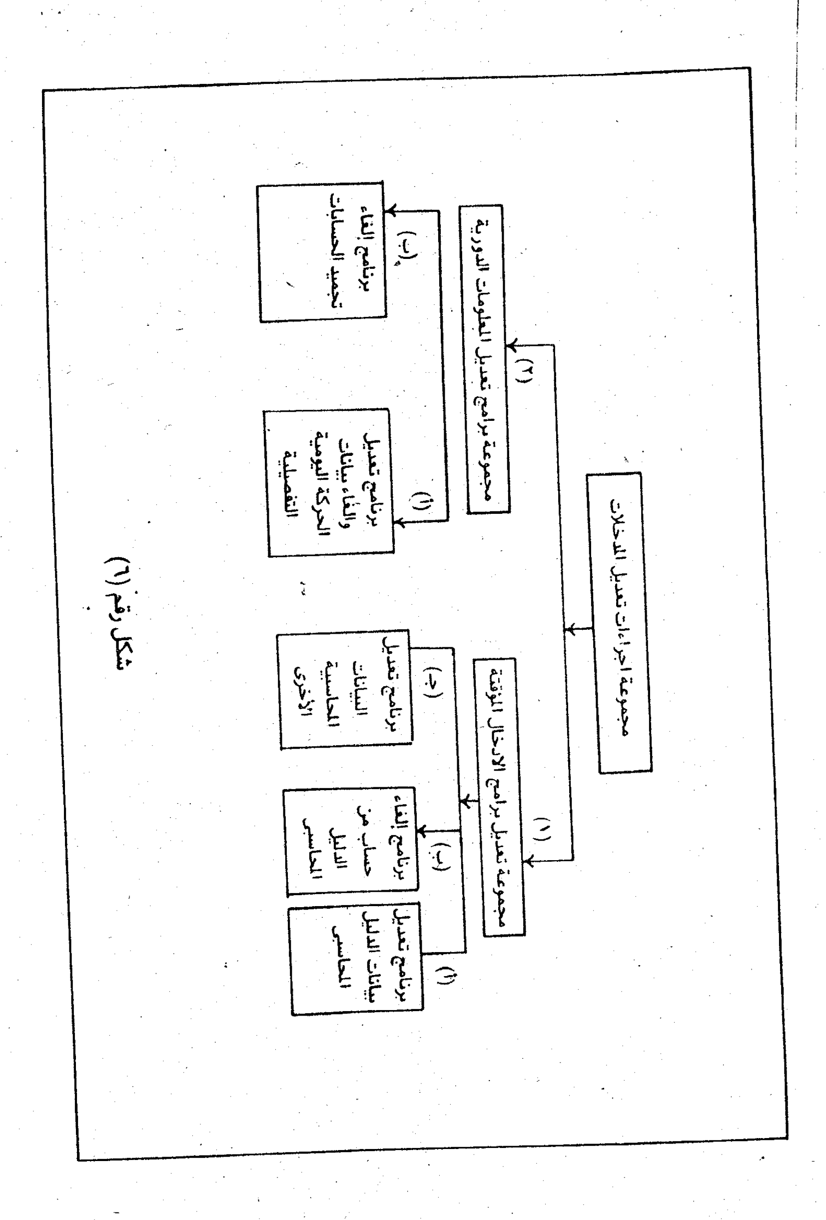
* **الغرض من هذا البرنامج :** تعديل اسم أى حساب من الحسابات.
* **مستندات القيد :** قائمة أسماء الحسابات، أمر الادارة.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب، اسم الحساب.
* **أنواع الرقابة :** إظهار اسم الحساب السابق فى الشاشة المرئية للتأكد من أنه الحساب المطلوب تعديله.

ب) برنامج إلغاء حساب من الدليل المحاسبى :

* **الغرض من البرنامج :** إلغاء حساب من حسابات الدليل المحاسبى نتيجة خطأ ارتكابى من الموظف أو أمر من الادارة.
* **مستندات القيد :** قائمة الحساب، أمر الادارة.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب.
* **أنواع الرقابة :** إظهار بيانات الحساب للتأكد من أنه الحساب المطلوب رفض إلغاء حساب له رصيد.

جـ) برنامج تعديل البيانات المحاسبية الأخرى :

* **الغرض من البرنامج :** تعديل حقل من حقول البيانات المحاسبية



مجموعة اجراءات تعديل المدخلات
(١) مجموعة تعديل برامج الادخال المؤقتة
(٢) مجموعة برامج تعديل المعلومات الدورية
(أ) برنامج تعديل بيانات الدليل المحاسبى
(ب) برنامج الغاء حساب من الدليل المحاسبى
(جـ) برنامج تعديل البيانات المحاسبية الأخرى
(أ) برنامج تعديل والغاء بيانات الحركة اليومية التفصيلية
(ب) برنامج الغاء تجميد الحسابات

شكل رقم (٦)

والاحصائية كنسبة الاهلاك، أو تاريخ أول، وذلك لخطا ارتكابى من الموظف أو أمر الادارة.

* **مستندات القيد :** قائمة الحساب، أمر الادارة.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب، نسبة الاهلاك، تاريخ الاهلاك.
* **أنواع الرقابة :**

– رقابة على نسبة الاهلاك بحيث لا تزيد عن الحد الأعلى أو تنقص عن الحد الأدنى.
– رقابة على صحة إدخال التاريخ.

٢ -مجموعة برامج تعديل المعلومات الدورية :

وتتكون هذه المجموعة من المجموعتين التاليتين :

ا) برنامج تعديل وإلغاء بيانات الحركة اليومية :

* **الغرض من البرنامج :** تعديل بيانات الحركة اليومية أو إلغاء عملية من العمليات نتيجة لخطأ ارتكابى من الموظف.
* **مستندات القيد :** كشف الحركة اليومية بالاضافة إلى المستند الأصلى للعملية.
* **البيانات المطلوبة :** رقم الحساب، رقم المستند، تاريخ العملية، تفاصيل العملية، نوع الحركة، مبلغ الحركة.
* **أنواع الرقابة :**

– إظهار معلومات الحركة المطلوبة من الحساب للتأكد من أنها الحركة المطلوبة.
– عدم إلغاء حركة يومية ليست من صلاحية الموظف طالب الالغاء.
– التأكد من أن البيانات المدخلة سليمة (وهى رقم الحساب، رقم المستند، تاريخ العملية).

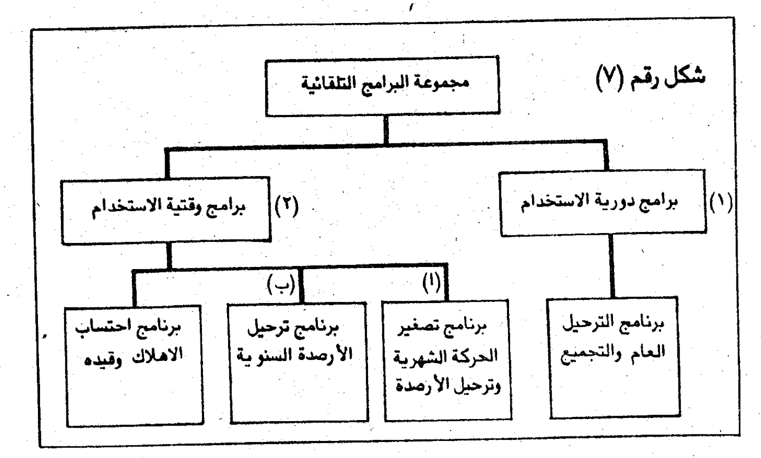
خامسا : مجموعة إجراءات الأنظمة الفرعية بالنظام العام :

تتضمن هذه المجموعة برامج ربط الأنظمة الفرعية بالنظام العام، ومن أمثلة ذلك نظام المرتبات والأجور حيث يتم ترحيل بياناته ومجاميعه إلى الحسابات المختصة بالنظام المالى مباشرة، وبالمثل نظام المخازن، وكذلك ربط نظام محاسبة التكاليف بالنظام المالى. وكل هذه الأنظمة الفرعية يتم ربطها بالنظام العام من خلال مجموعة من البرامج، وفى الواقع ان الحديث عن ربط الانظمه الفرعيه بالنظام العام يتطلب تصميم مجموعة من

الأنظمة والبرامج التى تؤدى إلى الفاعلية المطلوبة، وهذا يتطلب فى اعتقادنا بحثا خاصا يتضمن تفاصيل هذا الموضوع.

سادسا : مجموعة الاجراءات التلقائية :

تختص هذه البرامج بتأدية مجموعة من الوظائف الرئيسية، واللازمة لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد الآلى وتنقسم إلى :



وفيما يلى شرح مختصر للبرامج السابق بيانها :

١ -برنامج الترحيل العام والتجميع (برنامج دورى الاستخدام) :

* **الغرض من البرنامج :** ترحيل العمليات المالية التى حدثت إلى مختلف المستويات المحاسبية وبالشكل التالى :

حساب تحليلى - حساب فرعى - حساب مساعد - حساب عام - حساب إجمالى ... بالاضافة إلى تحليل الاستخدامات بمستوياتها السابقة تحليلا وظيفيا، وتجميع حسابات مراكز التكاليف (حسابات المراقبة)، وكذلك تجميع حسابات معينة فى مجموعات للتوصل إلى مجموعة من المفاهيم لخدمة المحاسب القومى.

* **المستندات :** أمر المسئول المختص.
* **البيانات المطلوبة :** طلب البرنامج عن طريق الضغط على المفتاح المختص.

• أنواع الرقابة :

ـ لا يتم الترحيل إلا عندما تكون العملية مطابقة.

ـ اكتشاف الحسابات غير المدخلة.

٢ ـ برامج وقتية الاستخدام :

وتتكون هذه المجموعة من البرامج التالية :

ا) برنامج تصغير الحركة الشهرية وترحيل الأرصدة :

• الغرض من البرنامج : تصغير إجمالى المبالغ المدينة والدائنة للحركة الشهرية لكل حساب متحرك تمهيدا لبدء الحركة فى الشهر التالى وتثبيت الرصيد المنقول للحسابات كما يقوم أيضا بحجز الرصيد الخاص بالحساب تمهيدا لاستخدامه فى التقارير المقارنة.

• المستندات : أمر المسئول المختص.

• البيانات المطلوبة : طلب البرنامج والضغط على المفتاح المختص.

• أنواع الرقابة : لا يتم استخدام البرنامج إلا فى نهاية الشهر الجارى والا سيتم الرفض تلقائيا.

ب) برنامج ترحيل الأرصدة السنوية :

و يتضمن هذا البرنامج ترحيل أرصدة الحسابات من سنة إلى أخرى تمهيدا لاستخدام هذه الأرقام فى إعداد التقارير المقارنة.. و يتم استخدام هذا البرنامج فى نهاية العام وإلا سيتم الرفض تلقائيا.

جـ) برنامج احتساب الاهلاك وقيده :

• الغرض من البرنامج : يتم بموجبه احتساب الاهلاك الخاص بكل أصل من الأصول الخاصة بالوحدة الاقتصادية عن طريق النسب المدخلة ببرنامج الادخال، وترحيل المبلغ إلى حساب مجموع الاهلاكات الخاصة بالأصل.

• المستندات : أمر الادارة، تقرير البرنامج المطبوع بعد استخدامه.

• البيانات المطلوبة : طلب البرنامج والضغط على المفتاح المختص.

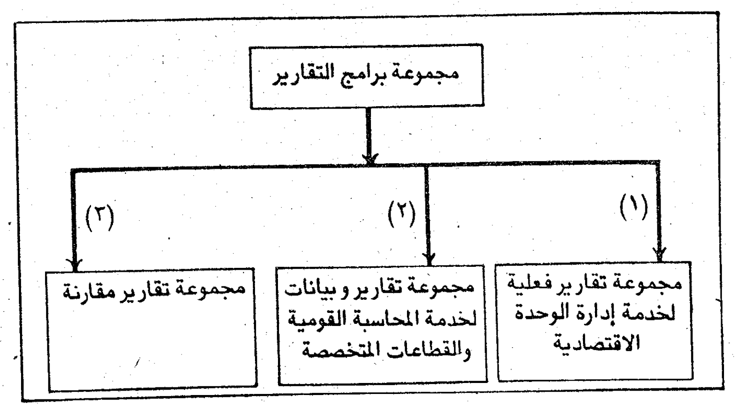
• أنواع الرقابة :

ـ يتم استخدامه قبل نهاية الفترة المالية وفى تاريخ محدد وإلا سيتم الرفض تلقائيا.

ـ يتم استخدام هذا البرنامج عن طريق موظف مختص تعطى له الصلاحية بذلك وإلا فيتم الرفض فى حالة استخدام البرنامج عن طريق موظف آخر.
ـ ليس هناك احتمال الخطأ فى التوجيه والاحتساب للاهلاك.

سابعا : مجموعة برامج التقارير :

وتمثل هذه المجموعة الناتج النهائى وتنقسم هذه المجموعة إلى :



١ - مجموعة تقارير فعلية لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية :

وتتضمن هذه المجموعة تقارير إحصائية وتقارير محاسبية على النحو التالى :

ا) برنامج إصدار الدليل المحاسبى :

بعد إدخال الدليل المحاسبى المقترح يتم طباعة الدليل باحدى الطرق التالية :

- طباعة الدليل طبقا لرقم الحساب وتوزيعه على الادارات المختلفة للعمل به.
- طباعة الدليل طبقا لرقم المجموعة الخاصة بالمحاسبة القومية والقطاعات المتخصصة.
- طباعة الدليل الخاص بالاستخدامات مرتبة على حسب مركز التكلفة.
- طباعة الدليل مرتبا طبقا لرقم المجموعة الخاصة بخدمة الوحدة الاقتصادية.
- طباعة الدليل مرتبا طبقا للحروف الأبجدية الخاصة بالحسابات للبحث عن حساب معين فى حالة عدم معرفة رقم الحساب.

ب) برنامج كشف التعديلات التى حدثت فى الدليل المحاسبى :

قد يحدث بعد طباعة الدليل اكتشاف اسم من الأسماء أو رقم من الأرقام خطأ، فيتم تصحيحه عن طريق برامج التعديل و يمكن طباعة هذه التعديلات طبقا للشكل التالى :

المعلومات قبل التعديل : رقم الحساب - رقم المجموعة (١) - رقم المجموعة (٢)

المعلومات بعد التعديل : رقم الحساب - رقم المجموعة (١) - رقم المجموعة (٢) رمز المعدل.

جـ) برنامج إصدار كشف الحركة اليومية :

و يقوم هذا البرنامج باصدار كشف الحركة اليومية وهو يعتبر بمثابة اليومية العامة و يتخذ الشكل التالى :

رقم مسلسل - رقم الحساب - رقم المستند - التاريخ - البيان - مدين - دائن - ملاحظات.

وفى نهاية الحركات الخاصة بحساب معين يتم رصد الحركة ومع ملاحظة إنه إذا لم تكن العملية سليمة أو لم تجر لها عملية الرقابة فانه يتم كتابة نوع الخطأ فى خانة الملاحظات.

و يتم فى هذا البرنامج طباعة كافة الحركات التى حدثت خلال اليوم وعن طريق هذا البرنامج يمكن :

- طباعة الحركة من يوم إلى يوم معين باجمالى الحركات.
- طباعة الحركة الخاصة بحساب معين فى يوم معين أو من يوم إلى يوم معين.

هـ) برنامج طباعة الحركات الملغاة :

نتيجة لحدوث الأخطاء يتم القيام بمجموعة تعديلات على معلومات الحركة اليومية أو إلغائها. وهذا البرنامج يقوم بطباعة الحركات المعدلة والملغاة لاجراء عملية الرقابة عليها والتأكد من وجود مستندات مؤيدة لذلك.

معلومات قبل التعديل : المعلومات مطابقة لنفس كشف الحركة اليومية.

معلومات بعد التعديل : المعلومات مطابقة لنفس كشف الحركة اليومية، — رمز المعدل.

و) برنامج إصدار كشف الحساب :

يبين كشف الحساب تفاصيل الحركات التى تمت لحساب معين خلال فترة معينة، وهو يماثل إلى حد بعيد الكشف الصادر من البنك و يتخذ الشكل التالى :

رقم الحساب : .... اسم الحساب : ....

التاريخ	رقم المستند	بيان	الحركة	الرصيد
٩٩/٩٩/٩٩	٩٩٩	×××	٩٩٩٩٩-٩٩+	٩٩٩٩٩-٩٩

ز) برنامج إصدار ميزان المراجعة الشامل :

يتضمن ميزان المراجعة الشامل بيان بأرصدة جميع الحسابات التحليلية والفرعية والمساعدة والعامة والاجمالية، كما يتضمن أيضا أرقام الحسابات الأخرى التابعة لكل حساب. وقد يتخذ ميزان المراجعة أحد الشكلين التاليين :

الشكل الأول لميزان المراجعة

شركة ....

الادارة المالية

قسم الكمبيوتر

ميزان المراجعة فى : / /

رقم الحساب	اسم الحساب	إجمالى الحركات المدينة	إجمالى الحركات الدائنة
....	....	....	....

الرصيد	رقم الحساب (٢)	رقم الحساب (٣)	رقم الحساب (٤)
....	....	....	....

الاجماليات : مدين : ....

دائن : ....

أرصدة مدينة : ....

أرصد دائنة : ....

الشكل الثانى لميزان المراجعة

شركة.........
الادارة المالية
قسم الكمبيوتر

ميزان المراجعة فى : / /

رقم الحساب اسم الحساب رصيد الشهر السابق إجمالى الحركة المدينة
....
إجمالى الحركة الدائنة الرصيد رقم الحساب (١) رقم الحساب (٢) رقم الحساب (٤)
....

الاجماليات : مدين :..
دائن :..
أرصد مدينة :..
أرصدة دائنة :..

و يجب مراعاة أن الشكل الأول للميزان يمكن أن تكون بياناته خلال الحركة الشهرية فقط أو إلى تاريخه «تراكمى».

جـ) برنامج إصدار ميزان مراجعة نوعى :

يمثل الحساب النوعى حساب عام مع بقية الحسابات التابعة له، وتظهر اهمية هذا البرنامج عند اصدار ميزان مراجعة نوعى خاص بحساب العملاء وتسليمه الى الجهات المختصة للمتابعة بموجبه بدلا من اصدار الميزان بكامله، و يمكن ان يتخذ احد الشكلين السابق بيانهما فى البند السابق عند الحديث عن ميزان المراجعة الشامل.

ط) برنامج ميزان المراجعة المتخصص :

يتضمن هذا البرنامج تقرير مصغر عن حسابات معينة فقط مثل الحسابات العامة

فقط، وتظهر اهمية هذا البرنامج لاعداد التقرير الاجمالى لعرضه مثلا على مجلس الاداره. و يتم هذا التقرير ايضا باحد الشكلين السابقين لميزان المراجعة الشامل.

ى) مجموعة تقارير فعلية أخرى لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية وتتمثل فى مجموعة قوائم إحصائية حسب برامج إصدار كل من :

- حـ/ التشغيل والمتاجرة
- حـ/ الارباح والخسائر
- حـ/ توزيع الأرباح والخسائر.
- الميزانية العمومية (طبقا للشكل المعد لخدمة الادارة).
- برامج اضافية تحليلية واحصائية مثل تقارير خاصة بكل عملية او مورد معين، أو حساب أصل معين*.

٢ ـ مجموعة تقارير لخدمة المحاسبة القومية والقطاعات المتخصصة :

وتتمثل فى مجموعة برامج لاصدار مايلى :

- برنامج إصدار حساب العمليات الجارية.
- برنامج إصدار قائمة الانتاج والقيمة المضافة.
- برنامج قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية.
- برنامج إصدار الموازنة النقدية.
- برنامج إصدار إجماليات خاصة بالمحاسب القومى.
- برنامج إصدار تقارير مختلفة للقطاعات المتخصصة.

٣ ـ مجموعة تقارير مقارنة :

وهذه التقارير يمكن الحصول عليها بنفس الأشكال والمعلومات الموضحة فى تقارير المجموعة الأولى والثانية وتتخذ الأشكال التالية :

* بيانات فعلية لسنة جارية ـ إجمالى الحركة المدينة الحركة الدائنة الرصيد
* بيانات فعلية لسنة سابقة ـ إجمالى الحركة المدينة الحركة الدائنة الرصيد

* حيث يمكن إعداد برنامج إضافى عن تعامل عميل معين (أومورد) يبين حجم التعامل مع الحساب اجمالى المبالغ المقيدة على الحساب، إجمالى المبالغ الموردة، عدد حركات السحب، عدد حركات الايداع، أكبر رصيد مدين، اكبر رصيد دائن...الخ.

الانحرافات (أو الفروق) ونسبة كل إنحراف

* بيانات فعلية لسنة جارية ← إجمالى الحركة المدينة الحركة الدائنة الرصيد
* بيانات مخططه ← اجمالى الحركة المدينة الحركة الدائنة الرصيد

الانحرافات (او الفروق) وشبه الانحراف

و يمكن استخراج التقارير السابقة على مستوى الحركة الشهرية أو على مستوى الحركة السنو ية.

و يمكن التوصل أيضا إلى مجموعة تقارير للنسب المالية التى تفيد فى اتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة للوحدات الاقتصادية وتقييم الأداء.

ثامنا : مجموعة برامج النظام المساعدة :

وهى عبارة عن مجموعة من البرامج تكون مجهزة من الشركة المصنعة أو تعد داخليا كجزء من : Application Software بغرض تصو ير المعلومات أكثر من نسخة أو استعادة المعلومات فى حالة حدوث أى خلل أو الحصول على تقارير سريعة من الملفات[١٥].

المبحث الثانى
إجراءات تنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الالكترونى

تناول المبحث السابق البرامج اللازمة لتنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسب الالكترونى، و يتضمن هذا المبحث إجراءات تنفيذ النظام السابق، والتى تتمثل فى مجموعة الخطوات الواجب اتباعها، وكذلك الدورة المستندية والحسابية لكل وظيفة من الوظائف كل على حدة. وهذه الاجراءات تتمثل فى إجراءات أولية ودورية وإضافية لازمة لتنفيذ النظام (انظر الشكل رقم «٨» والذى يوضح إجراءات تنفيذ النظام المحاسبى الموحد باستخدام الحاسبات الالكترونية).

أولا : الاجراءات الأولية :

وتتمثل هذه الاجراءات فى التالى :

١ - تغذية الحاسب بمفردات الدليل المحاسبى وفقا للهيكل العام المقترح للدليل والسابق بيانه.

٢ - إعداد المستندات المختلفة وفقا لطبيعة النظام الآلى.

٣ - ٢صدار دليل الحسابات ومراجعته وتعديل ما جاء به من أخطاء.

ثانيا : الاجراءات الدورية :

١ - بعد حدوث العملية المحاسبية يتم إعداد التوجيه المحاسبى باحدى الطريقتين التاليتين :

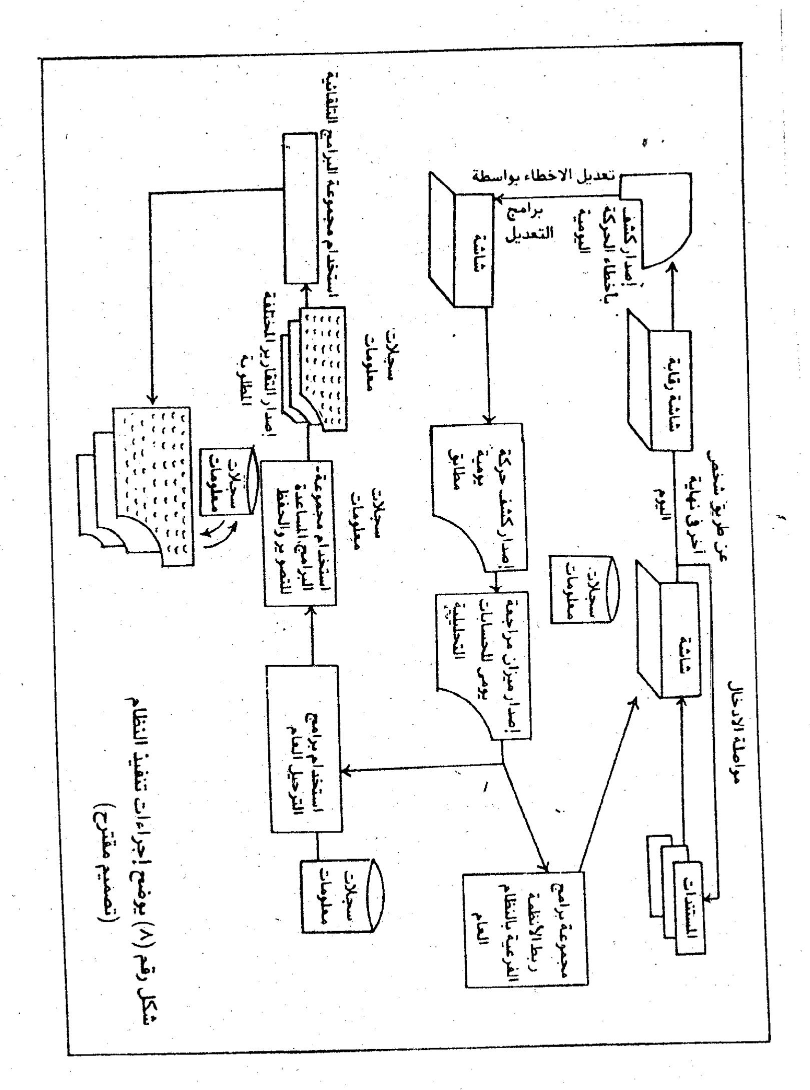
١-١ استخدام برامج التوجيه المحاسبى المعدة لذلك.

١-٢ إعداد التوجيه المحاسبى يدو يا عن طريق المحاسب المختص.

٢ - استخدام برامج الحركة اليومية لتفريغ محتو يات المستند.

٣ - بعد الانتهاء من إدخال جميع المستندات يقوم موظف آخر باستخدام برنامج الرقابة على مدخلات الحركة اليومية لاظهار الأخطاء.

٤ - يمكن أن يكون التأثير على محتو يات الحركة اليومية باستخدام برامج ربط الأنظمة الفرعية بالنظام العام.



شكل رقم (٨) يوضح إجراءات تنفيذ النظام
(تصميم مقترح)

٥ - إصدار كشف بأخطاء الحركة اليومية.

٦ - تعديل ما حدث من أخطاء عن طريق مجموعة برامج التعديل.

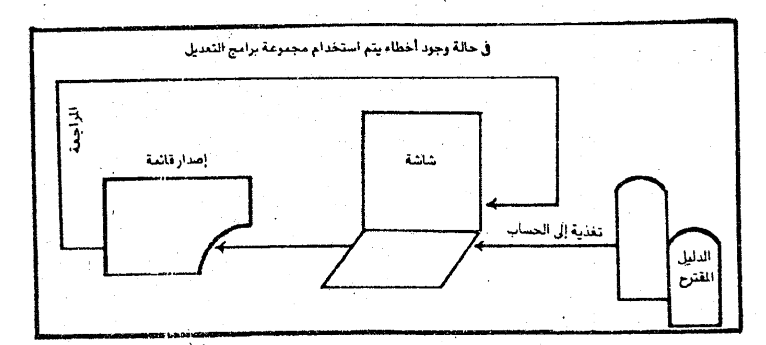
٧ - فى نهاية اليوم أو خلال فترة معينة «أسبوع مثلا» يتم ترحيل العمليات إلى المستويات المختلفة ضمن الدليل المحاسبى، وكذلك استخدام مجموعة البرامج الآلية المساعدة لتصوير ملفات العمل لحفظها.

٨ - يمكن فى هذه المرحلة إصدار أى تقرير من التقارير المذكورة من مجموعة برامج التقارير يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً... الخ (ما عدا الحسابات والقوائم الختامية).

٩ - قبل إصدار الحسابات والقوائم الختامية يتم استخدام مجموعة برامج التوجيه المحاسبى لاحتساب الاهلاك وترحيله إلى الحسابات المختصة.

١٠ - إصدار الحسابات والقوائم الختامية على مختلف المستويات السابق التنويه عنها.

١١ - فى نهاية الفترة المالية الدورية يتم استخدام مجموعة البرامج التلقائية.



ثالثا : الاجراءات الاضافية :

عن طريق :

١ - استخدام مجموعة برامج الرقابة الذاتية.

٢ - استخدام مجموعة برامج الرقابة على حسابات العملاء والموردين والنقدية بالصندوق، وعن طريق تغذية البيانات من كشوفات الحسابات الصادرة خارج الوحدة الاقتصادية.

الفهـــرس